

2017年3月

ディスカッション・ペーパー DP/2017/01

開示に関する取組み — 開示原則

コメント期限：2017年10月2日

開示に関する取組み — 開示原則

コメント期限：2017年10月2日

Discussion Paper DP/2017/1 *Disclosure Initiative—Principles of Disclosure* is published by the International Accounting Standards Board (the Board) for comment only. Comments on the Discussion Paper must be received by **2 October 2017** and should be submitted in writing to the address below or electronically via the ‘Comment on a proposal’ page (go.ifrs.org/comment).

All responses will be put on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Requests for confidentiality will not normally be granted unless supported by a good reason, such as commercial confidence.

Disclaimer: the Board, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRS Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2017 IFRS Foundation®

ISBN: 978-1-911040-47-7

All rights reserved. Copies of the Discussion Paper may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the Board provided that such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and that each copy acknowledges the IFRS Foundation’s copyright and sets out the Board’s address in full.

Except as permitted above, no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of IFRS Standards and other IASB publications is that published by the Board in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The Japanese translation of the discussion paper contained in this publication has not been approved by a Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/ ‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

開示に関する取組み — 開示原則

コメント期限：2017年10月2日

ディスカッション・ペーパーDP/2017/1「開示に関する取組み — 開示原則」はコメント募集のみを目的に国際会計基準審議会（当審議会）が公表したものである。コメントは**2017年10月2日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、又は‘Comment on a proposal’のページ（go.ifrs.org/comment）を通じ電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、コメント提出者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。

注意書き：当審議会、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることによって生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

IFRS 基準（国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む）、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

コピーライト © IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：本公開草案のコピーは、当審議会へのコメントを作成する目的でのみ作成できる。そうしたコピーは、個人用又は内部用で、販売又は他の方法で配布せず、IFRS 財団の著作権を明記し、かつ、当審議会の住所を完全に表示することを条件とする。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団からの書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

IFRS 基準及び当審議会による他の公表物の承認されたテキストは、当審議会が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会されたい。

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

本公表物に含まれているディスカッション・ペーパーの日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ／IASB ロゴ／‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び ‘International Financial Reporting Standards’ は、IFRS 財団の商標である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している（会社番号：FC023235）。

目 次

要約とコメント募集	6
第1章 — 「開示の問題点」の概要と本プロジェクトの目的	13
コメント提出者への質問	19
第2章 — 効果的なコミュニケーションの原則	20
当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問	28
第3章 — 基本財務諸表及び注記の役割	29
当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問	38
第4章 — 情報の記載場所	39
当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問	50
第5章 — 財務諸表における業績指標の使用	51
当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問	62
第6章 — 会計方針の開示	63
当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問	71
第7章 — 統一的な開示目的	73
当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問	87
第8章 — ニュージーランド会計基準審議会のスタッフのIFRS基準における 開示要求の文案作成に対するアプローチ	88
コメント提出者への質問	104
付録 — 第7章の方法Bの適用の例示	105

要約とコメント募集

当審議会が本ディスカッション・ペーパーを公表する理由

- IN1 2015年アジェンダ協議を通じて受け取ったフィードバックに対応して、国際会計基準審議会（当審議会）は、財務報告におけるコミュニケーションを改善するプロジェクトに焦点を当てることを計画している。この理由から、財務報告におけるコミュニケーションの改善が2017年から2021年の当審議会の作業の中心テーマとなっている。
- IN2 財務情報の開示を改善するニーズがあるというフィードバックは、当審議会が2013年に財務報告における開示に関する公開の討議フォーラムで受け取ったフィードバックと整合的であり、これにより当審議会が開示に関する取組みに着手するに至った。開示に関する取組みは、財務諸表における開示の有効性を高める方法を探究する幅広い取組みであり、財務報告におけるコミュニケーションの改善に関する当審議会の作業の主要部分を構成している。
- IN3 この開示原則プロジェクトは、開示に関する取組みに含まれる複数のプロジェクトのうちの一つである。本プロジェクトの主目的は、開示の論点を識別し、それらの論点に対処して次のことを行うため、IFRS基準における新たな開示原則を開発するか又は既存の開示原則を明確化することである。
- (a) 企業がより適切な判断を適用し情報をより効果的に伝達する助けとなる。
 - (b) 財務諸表の主要な利用者¹にとっての開示の有効性を改善する。
 - (c) 当審議会が基準における開示要求を改善するのを支援する。
- IN4 これらの開示原則は、ハイレベルの概念（例えば、効果的なコミュニケーションに関する全体的な原則）から情報の開示に関する一般的な要求事項にまでわたる可能性がある。
- IN5 IAS第1号「財務諸表の表示」は、財務諸表における開示の一般的な要求事項を含んでいる。したがって、本ディスカッション・ペーパーは、次のどちらかを行うことを意図してIAS第1号の現行の要求事項を出発点として検討している。
- (a) IAS第1号の一部を修正すること
 - (b) IAS第1号の一部を置き換える新しい開示基準を作成すること
- 本ディスカッション・ペーパーを通じ、「一般開示基準」という用語は、IAS第1号を修正したもの、又はIAS第1号の一部を置き換える新しい開示基準のいずれかを意味している。
- IN6 本ディスカッション・ペーパーを公表したのは、下記に関して記述し、利害関係者の見解を求めるためである。
- (a) 当審議会が本プロジェクトに取り組む前又は取り組んでいる間に行ったアウ

¹ 本ディスカッション・ペーパーの全体を通じて、「主要な利用者」及び「利用者」という用語は、必要とする財務情報の多くを一般目的財務報告書に依拠しなければならない現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者を指している。

トリーチにおいて識別した開示の論点

(b) これらの論点に対処するためのアプローチ（当審議会の予備的見解（開発されている場合）を含む）

IN7 本ディスカッション・ペーパーでは、当審議会はアウトリーチにおいて識別した論点に焦点を当てており、したがって、当審議会が一般開示基準の公開草案で扱うであろう論点のすべてを扱っていない。当審議会は、本プロジェクトで扱うべき追加的な開示の問題点に関する意見も求めている。

IN8 当審議会は、この公開協議の機会を利用して、他のプロジェクトにおけるリサーチを補完するためのフィードバックも求めている。例えば、本ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックは、基本財務諸表プロジェクトや基準レベルでの開示の見直しのプロジェクトに情報を与えるものともなる。

本ディスカッション・ペーパーの提案が導入されると誰が影響を受けるのか

IN9 本ディスカッション・ペーパーにおける提案は、IAS 第1号の一部の修正又はIAS 第1号の一部を置き換える新たな開示基準の公表につながる可能性がある。IAS 第1号は、財務諸表の表示に関する全体的な要求事項、財務諸表の構成に関するガイドライン、財務諸表の内容についての最低限の要求事項を示している。したがって、本ディスカッション・ペーパーは、IFRS 基準に従って財務諸表を作成するすべての企業及び当該財務諸表のすべての利用者に関連性がある。また、監査人、規制機関及び財務報告に関与している他の利害関係者にも関連性がある。

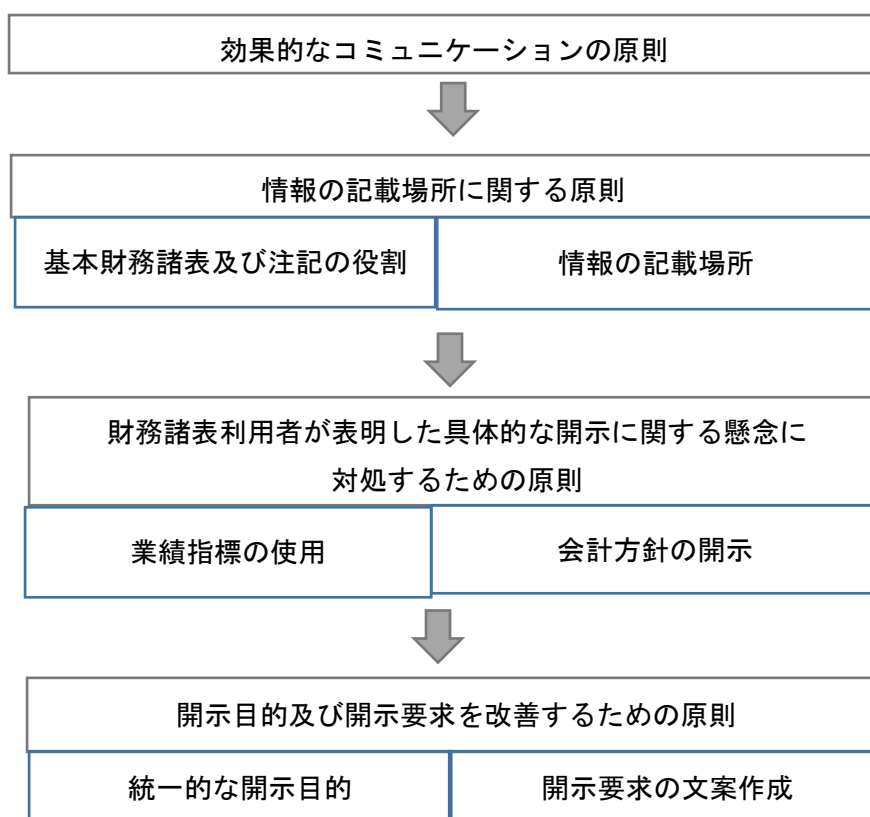
本ディスカッション・ペーパーは何を扱っているのか

本ディスカッション・ペーパーの章建て

No.	表題	要約
1	「開示の問題点」の概要と本プロジェクトの目的	当審議会が識別した主要な懸念（まとめて「開示の問題点」という。）を要約し、本プロジェクトの背景及び目的を示し、本プロジェクトが当審議会の他のプロジェクト（開示に関する取組みの他の部分を含む。）とどのように相互関連するのかを説明している。
2	効果的なコミュニケーションの原則	企業が財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則を検討している。
3	基本財務諸表及び注記の役割	財務諸表のさまざまな構成部分の役割と、それらの役割が財務諸表の目的を満たす上でどのように役立つのかを検討している。
4	情報の記載場所	次のことを検討している。 <ul style="list-style-type: none"> ● どのような場合に、企業は IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供できるのか ● どのような場合に、企業は「非 IFRS 情報」又は同様の名称で識別される情報を財務諸表において提供できるのか

5	財務諸表における業績指標の使用	財務諸表における業績指標の適正な表示について検討している。
6	会計方針の開示	企業が会計方針を開示する方法を改善するための方策を検討している。
7	統一的な開示目的	統一的な開示目的の開発と、当審議会が当該目的を IFRS 基準において開示目的及び開示要求を開発し体系化するための基礎としてどのように使用できるのかを検討している。 第7章では、統一的な開示目的を開発する2つの方法(方法Aと方法B)を検討している。
8	ニュージーランド会計基準審議会のスタッフの IFRS 基準における開示要求の文案作成に対するアプローチ	ニュージーランド会計基準審議会 (NZASB) のスタッフが IFRS 基準における開示目的及び開示要求の文案作成のために開発したアプローチを記述している。

本ディスカッション・ペーパーの内容



本ディスカッション・ペーパーにおける当審議会の予備的見解の要約

- IN10 当審議会の予備的見解は、一般開示基準に次のことを行う開示原則を含めるべきであるということである。
- (a) 基本財務諸表を識別し、その役割及び当該役割の含意を記述する（第 3 章）。
 - (b) 注記の役割及び内容を記述する（第 3 章）。
 - (c) どのような場合に企業は IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供できるのかを記述する（第 4 章）。
 - (d) どのような場合に企業は「非 IFRS 情報」又は類似の名称で識別される情報を財務諸表において提供できるのかを記述する（第 4 章）。
 - (e) 業績指標を財務諸表においてどのようにして適正に表示できるのかを記述する（第 5 章）。
 - (f) どの会計方針の開示が要求されるのかを明確化する（第 6 章）。
 - (g) 統一的な開示目的を識別し、記述する（第 7 章）。
- IN11 当審議会の予備的見解は、下記の事項に関するガイダンスを、一般開示基準又は強制力のないガイダンス（例えば、教育マテリアル）のいずれかにおいて提供すべきであるということである。
- (a) 企業が財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則（第 2 章）
 - (b) 会計方針の開示の記載場所（第 6 章）
- IN12 当審議会の予備的見解は、財務諸表における様式の使用に関する強制力のないガイダンスを開発すべきであるということである（第 2 章）。
- IN13 当審議会の予備的見解は、今後、IFRS 基準の文案作成の際に、財務諸表のどこで情報を提供すべきかを記述するときに当審議会が「表示する」及び「開示する」という用語を使用する場合には、意図している記載場所を「基本財務諸表に」又は「注記に」のいずれであるのか特定すべきであるということである（第 3 章）。
- IN14 当審議会の予備的見解は、当審議会は次のことを行うべきであるということである。
- (a) 財務業績の計算書における通例でない項目又は発生が稀な項目の定義とその表示に関する要求事項を開発する（第 5 章）。
 - (b) 財務業績の計算書における下記の小計が IAS 第 1 号の第 85 項から第 85B 項に従って表示される場合には、IFRS 基準に準拠している旨を明確化する（第 5 章）。
 - (i) EBITDA²の小計（企業が「費用性質」法を使用する場合³）

² EBITDA：金利・税金・減価償却控除前利益、EBIT：金利及び税金控除前利益

³ IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 99 項から第 103 項では、費用を「費用性質」法又は「費用機能」

(ii) EBIT²の小計（「費用性質」法と「費用機能」法の両方において）

IN15 財務業績の計算書における表示に関する IN14 項の当審議会の予備的見解に対するフィードバックは、当審議会の基本財務諸表プロジェクトにおいて検討される（1.17 項(a)参照）。

本ディスカッション・ペーパーで使用している用語

IN16 以下の用語の一部はすでに IFRS 基準で定義されており、これに該当する場合には基準への参照を示している。他の用語は、当審議会が利害関係者からのコメントを求めて定義又は記述を提案しており、これらの本ディスカッション・ペーパーにおける使用箇所への参照を示している。

- (I) **会計方針** — 企業が財務諸表を作成表示するにあたって採用する特定の原則、基礎、慣行、ルール及び実務（IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 5 項）⁴
- (II) **年次報告書** — 企業が公表する単一の報告パッケージで、財務諸表を含むもの（4.10 項で検討している）
- (III) **統一的な開示目的** — 当審議会が開発する開示目的の統一的なセットで、基準における開示目的及び開示要求の開発の基礎（又は枠組み）を提供するもの（7.1 項、及び 7.10 項から 7.11 項で検討している）
- (IV) **財務報告書**⁵ — 報告企業の経済的資源、企業に対する請求権並びに当該経済的資源及び請求権の変動に関する情報を報告企業の主要な利用者に提供する報告書（改訂「財務報告に関する概念フレームワーク」の公開草案（「概念フレームワーク」公開草案）の 3.2 項及び付録 B）
- (V) **財務諸表**⁶ — 企業への将来の正味キャッシュ・インフローについての経営者の見通しの評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な（報告企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関する）情報を当該財務諸表の主要な利用者に提供する特定の形式の一般目的財務報告書。完全な一組の財務諸表には、基本財務諸表と注記が含まれる（「概念フレームワーク」公開草案の 3.2 項、3.4 項及び付録 B 並びに IAS 第 1 号の第 10 項）。
- (VI) **一般開示基準** — 本ディスカッション・ペーパーの目的上、IAS 第 1 号の修正又は IAS 第 1 号の一部を置き換える新しい開示基準のどちらかを記述するために使用される用語（1.13 項）

法のどちらかで分類することを要求している。

⁴ 会計方針と会計上の見積りの区別を明確化するための IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の今後公表予定の修正案の一部として、当審議会はこの定義を次のように明確化することを提案する予定である。「会計方針とは、企業が財務諸表を作成及び表示するにあたって適用する特定の原則及び実務である。」

⁵ 「財務報告書」とは、別段の記載がない限り、一般目的財務報告書を指す。

⁶ 「財務諸表」とは、別段の記載がない限り、一般目的財務諸表を指す。一般目的財務諸表とは、自己の特別な情報ニーズに合わせた財務諸表の作成を企業に要求する立場にない利用者のニーズを満たすことを意図した財務諸表である（IAS 第 1 号の第 7 項）。

- (VII) **期中報告書** — 期中期間についての完全な一組の財務諸表 (IAS 第 1 号に記述) 又は一組の要約財務諸表 (IAS 第 34 号「期中財務報告」に記述) のどちらかを含んでいる財務報告書 (IAS 第 34 号の第 4 項)
- (VIII) **注記** — 財務諸表のうち基本財務諸表以外の部分。注記は、基本財務諸表に認識された項目を分解・調整・説明するのに必要な追加的な情報を提供し、財務諸表の目的を満たすために必要な他の情報で基本財務諸表を補足する (3.28 項及び 3.30 項で検討している)。
- (IX) **業績指標**⁷ — 本ディスカッション・ペーパーの目的上、企業の財務業績、財政状態又はキャッシュ・フローの財務上の要約指標 (5.2 項で検討している)
- (X) **基本財務諸表** — 財政状態計算書、財務業績の計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書 (3.19 項で検討している)
- (XI) **財務諸表 (財務報告書) の主要な利用者** — 現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者のうち、情報を自らに直接に提供することを報告企業に要求することができず、必要とする財務情報の多くを一般目的財務諸表 (一般目的財務報告書) に依拠しなければならない者 (「概念フレームワーク」公開草案の 1.5 項及び付録 B)。主要な利用者は、事業及び経済活動についての合理的な知識を有し、情報を入念に検討し分析するものとみなされる (「概念フレームワーク」公開草案の 2.35 項)。
- (XII) **目的適合性のある財務情報** — 利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができる情報 (「概念フレームワーク」公開草案の 2.6 項及び付録 B)
- (XIII) **財務業績の計算書** — 純損益及びその他の包括利益を表示する (単数又は複数の) 計算書

本プロジェクトにおける次のステップは何か

IN17 本ディスカッション・ペーパーで示している見解は予備的なものであり、変更される可能性がある。当審議会は、IAS 第 1 号の一部を修正するか又は置き換える提案を含んだ公開草案を開発すべきかどうか、及び／又は強制力のないガイダンスを開発すべきかどうかを決定する前に、本ディスカッション・ペーパーに関して受け取ったコメントを検討する。受け取るフィードバックは、当審議会の他のプロジェクトへの情報提供にも使用される。

⁷ 参照の便宜のため、業績指標という用語は、本ディスカッション・ペーパーの目的上、企業の財務業績の財務上の要約指標のみならず、企業の財政状態及びキャッシュ・フローを指すためにも使用されている。これは、この用語はよく理解され広く使用されているように思われ、また、企業が提供している大半の財務上の指標が財務業績の指標であるからである。

第1章 — 「開示の問題点」の概要と本プロジェクトの目的

- 1.1 本章では以下について記述している。
- (a) 開示に関する取組みの背景 (1.2 項から 1.4 項)
 - (b) 開示の問題点 (1.5 項)
 - (c) 開示の問題点の原因 (1.6 項から 1.8 項)
 - (d) 開示原則の必要性 (1.9 項から 1.10 項)
 - (e) 本プロジェクトの目的 (1.11 項から 1.13 項)
 - (f) 本ディスカッション・ペーパーの目的 (1.14 項)
 - (g) 当審議会の他のプロジェクトとの相互関係 (1.15 項から 1.18 項)

開示に関する取組みの背景

- 1.2 2011 年のアジェンダ協議において、当審議会は、財務諸表の作成の負担がますます重くなっていると受け止められており、また、財務諸表が主要な利用者のニーズをどれだけよく満たしているのかに関して懸念が生じているというフィードバックを受けた。
- 1.3 こうした懸念に対応して、当審議会は次のことを行った。
- (a) 財務報告における開示の質に関する他の機関の作業を調査した。その一部は、開示を改善するために取り得る対策を示唆するものであった⁸。
 - (b) 2012 年 12 月に、財務報告における開示に関するアンケート調査を実施した。財務諸表を作成する企業、財務諸表利用者及び他の利害関係者に、開示の問題点に関する意見を求めたものである。
 - (c) 2013 年 1 月に、公開の「財務報告における開示に関する討議フォーラム」(「討議フォーラム」)を主催した。約 120 人が参加し、その中には、財務諸表を作成する企業、監査人、規制機関、財務諸表利用者及び基準設定主体(この領域ですでに作業に着手していた(a)の機関からの代表を含む)がいた。討議フォーラムの目的は、利害関係者が指摘した問題点をより適切に理解し、それに対処するために当審議会がどのような対策を取り得るのかを識別することであった。
 - (d) 2013 年 5 月にフィードバック・ステートメントを公表した。討議フォーラムで示された見解とそれらから生じた当審議会の対策案を要約したものである。
- 1.4 こうしたフィードバックに対応して、2013 年に当審議会は「開示に関する取組み」に着手した。これは、識別された問題点に対処し、財務諸表における開示の有効性

⁸ フィードバック・ステートメント「討議フォーラム — 財務報告における開示」の 5 ページ、及び 23 ページから 30 ページ参照 (<http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Documents/2013/Feedback-Statement-Discussion-Forum-Financial-Reporting-Disclosure-May-2013.pdf>)

を改善するための適用プロジェクト及びリサーチ・プロジェクトのポートフォリオである。

開示の問題点

- 1.5 当審議会は、一般目的財務諸表において開示されている情報に関する 3 つの主要な懸念（「開示の問題点」という。）があることに着目した。これらを下記の表に示している。

表 1.1 : 開示の問題点

開示の問題点		
1. 目的適合性のある情報が十分にない	2. 目的適合性のない情報	3. 提供される情報のコミュニケーションが効果的ではない
情報は、財務諸表の主要な利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができる場合には目的適合性がある。財務諸表が目的適合性のある情報を十分に提供しない場合には、その利用者が不適切な投資又は融資の意思決定を行う可能性がある。	目的適合性のない情報は下記の理由で望ましくない。 <ul style="list-style-type: none"> ● 財務諸表に不要な情報が散乱して、目的適合性のある情報が見落とされたり見つけることが難しくなったりする可能性があり、財務諸表を理解することが難しくなる。 ● 財務諸表の作成に不必要な継続的コストがかかることがある。 	情報が効果的に伝達されない場合には、財務諸表を理解することが難しく分析に時間を要するものとなる。さらに、財務諸表利用者が目的適合性のある情報を見落としたり、財務諸表の別々の場所にある情報間の関係を識別できなかつたりする可能性がある。

開示の問題点の原因

- 1.6 企業は、財務諸表においてどのような情報を開示すべきか及び当該情報を体系化し伝達するための最も効果的な方法を決定する際に、判断を使用する必要がある。開示の問題点の主要な原因は、この判断を適用する際の困難さであるように思われる。
- 1.7 当審議会は、判断を適用する際の困難さは、IFRS 基準の要求事項が原因で生じたものではなく、行動に関するものであることが多いというフィードバックを受けた。このフィードバックは、一部の企業、監査人及び規制機関が財務諸表に主として（財務諸表利用者へのコミュニケーション手段としてではなく）コンプライアンスのための文書としてアプローチしていることを示唆している。彼らは場合によっては、IFRS 基準の開示要求を機械的に適用して、財務諸表における開示のチェックリストとして使用しており、どのような情報が利用者にとって目的適合性があり当該情報をどのようにして伝達するのが最良なのかを決定するために判断を適用することをしない。一部の企業は、判断を適用するよりもチェックリスト・ア

アプローチを使用する方が容易であると述べた。時間的制約があることと、機械的なアプローチに従うことは監査人や規制機関及び財務諸表利用者が企業の判断に異論を唱える可能性が低くなることを意味するからである。

- 1.8 しかし、当審議会は、財務諸表の内容及び構成に関するガイダンスの欠如（特に、注記における開示に関して）がこうした行動に関する困難さの原因になっているというフィードバックも受けた。より多くの又はよりよいガイダンスは行動の変化をもたらすという人がある。IFRS 基準は企業が自己の判断を用いることを阻害している可能性があるとして述べ、次のような問題を指摘した人もいる。
- (a) 一部の基準には明確な開示目的がなく、一部の開示要求の意図が不明確になっている。このため、企業がどのような情報を開示すべきかを決定する際に判断を適用することが困難になっている。
 - (b) 規範的な開示要求の長大なリストは、財務諸表がコンプライアンス文書であるという感覚を強めている。このため、企業は、基準で具体的に要求されている情報を自動的に含めており、開示を自社の状況に合わせることや追加的な情報を開示すべきかどうかを検討することをしていない。

開示原則の必要性

- 1.9 多くの利害関係者が、当審議会が一組の開示原則（利害関係者が「開示フレームワーク」と呼ぶこともある）⁹を開発することによって 1.5 項から 1.8 項に記述した懸念に対応することを提案してきた。
- (a) 企業が開示に関してより適切な判断を適用し情報をより効果的に伝達する助けとなる。
 - (b) 財務諸表の主要な利用者にとっての開示の有効性を改善する。
 - (c) 当審議会が IFRS 基準の開示要求を改善するのを支援する。
- 1.10 当審議会は、一組の開示原則が開示の問題点への対処に役立つ可能性があることに同意する。しかし、財務諸表における開示の有効性を改善するには、それらの原則に 1.7 項に記述している当事者の行動の変化が伴う必要がある。

本プロジェクトの目的

- 1.11 開示原則プロジェクト（本プロジェクト）は、開示の論点を識別し、これをよりよく理解した上で、当該論点に対処するための新しい開示原則を開発するか、又は既存の開示原則を明確化することに焦点を当てている。一組の開示原則は、ハイレベルの概念（例えば、効果的なコミュニケーションという全体的な原則又は開示目的及び開示要求を開発するための基礎（統一的な開示目的））から、情報の開示に関する一般的な要求事項までの範囲にわたる可能性がある。これらの原則は、IAS 第 1 号の現行の要求事項の一部と「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク（2010 年）」）を改訂する当審議会のプロジェクトで開発されている

⁹ 「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク」）との混同を生じる可能性があるため、本ペーパーでは「開示フレームワーク」という用語は使用していない。

諸概念を基礎とすることになる。

- 1.12 「概念フレームワーク」(2010年)に記述されている一般目的財務報告の目的及び当審議会の「概念フレームワーク」プロジェクトと整合的に、当審議会は、財務諸表の主要な利用者にとっての開示の有効性の改善に焦点を当てている。財務諸表の主要な利用者とは、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者のうち、情報を自らに直接に提供することを報告企業に要求することができず、必要とする財務情報の多くを一般目的財務諸表(一般目的財務報告書)に依拠しなければならない者である。当審議会は、広範囲の関係者が財務諸表における開示に関心を持つ可能性があることを認識している。しかし、主要な利用者グループを示すことは、開示原則を開発する際の重要な焦点を提供する。当審議会は、他の多くの利用者が同じ開示原則で十分に満たされるであろうと考えている。
- 1.13 開示原則プロジェクトは、IAS第1号の修正か、又はIAS第1号の財務諸表の開示を扱う部分を基礎とし、これを置き換える新しい一般開示基準の作成となるかのどちらかとなる可能性が高い。本プロジェクトはまた、一部の強制力のないガイダンスの開発をもたらす可能性もある。参照の便宜のため、本ディスカッション・ペーパーでは、「一般開示基準」という用語を、考え得る成果の両方(すなわち、IAS第1号の修正又はIAS第1号の一部を置き換える新しい一般開示基準)を指すものとして用いている。本プロジェクトは、財務諸表における開示を対象としており、したがって、主として注記の内容に焦点を当てている。IAS第1号のうち、基本財務諸表の構成及び内容を扱っている部分は、別個のプロジェクトにおいて検討される(1.17項(a)参照)¹⁰。

本ディスカッション・ペーパーの目的

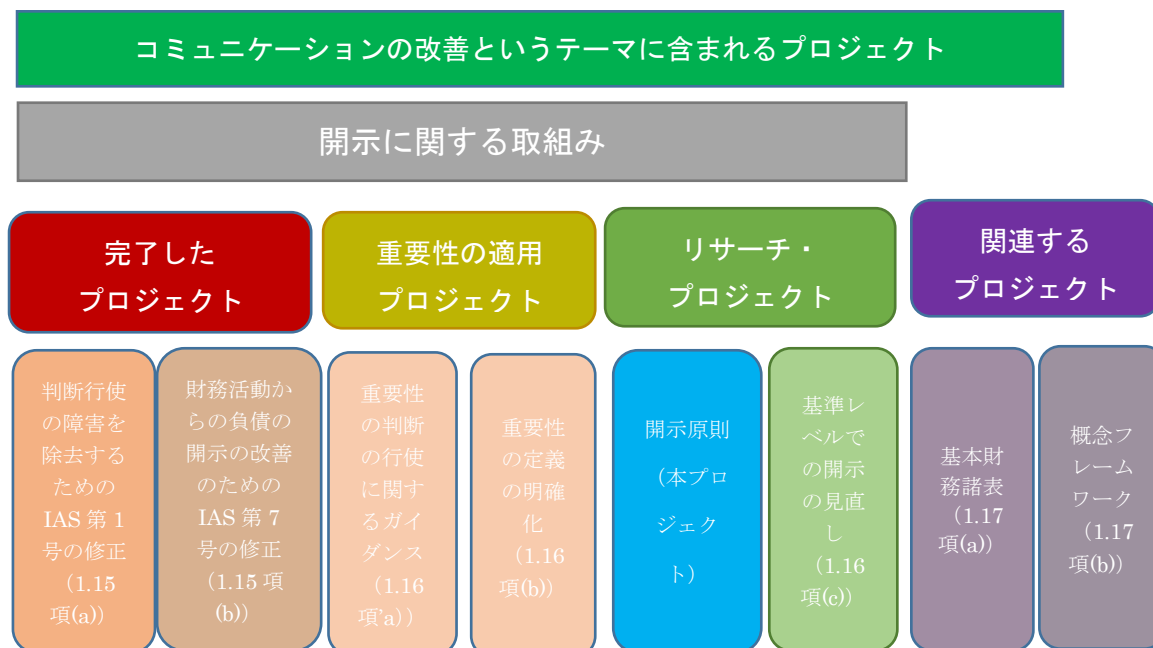
- 1.14 本ディスカッション・ペーパーは下記について記述し、利害関係者の意見を求めている。
- (a) 1.3項に記述した活動や本プロジェクト中の当審議会の他のアウトリーチを通じて識別された開示の論点
 - (b) これらの論点に対処するためのアプローチ(当審議会の予備的見解(示されている場合)を含む)

当審議会は、本プロジェクトで扱うべき追加的な開示の論点に関する意見も求めている。

¹⁰ 場合によっては、開示要求は、企業が情報を基本財務諸表に表示するか注記で開示するかの柔軟性を与えている。こうした要求事項は両方のプロジェクトの影響を受ける可能性がある。

当審議会の他のプロジェクトとの相互関係

図 1.2 開示に関する取組みとそれに関連するプロジェクト



開示に関する取組みに含まれる各プロジェクト

- 1.15 当審議会は、開示の問題点の諸側面に対処する 2 つのプロジェクトをすでに完了している。
- (a) 2014 年 12 月に、当審議会は「開示に関する取組み」(IAS 第 1 号の修正) を公表した。これらの狭い範囲の修正は、IAS 第 1 号の要求事項のいくつかを明確化し、企業がどのような情報を財務諸表に開示すべきか、及び情報をどこにどの順序で提供すべきなのかを決定する際に、判断を適用すべきであることを強調した。特に、この修正は、重要性、注記の順序、基本財務諸表における小計、及び会計方針の開示に関する IAS 第 1 号の要求事項を明確化した。1.3 項に記述した活動中に指摘された懸念のいくつかに対処するためである。本ディスカッション・ペーパーは、関連するトピックを論じる際にこれらの修正に言及している。当該修正は 2016 年 1 月 1 日以後開始する事業年度について発効している。
- (b) 2016 年 1 月に、当審議会は「開示に関する取組み」(IAS 第 7 号の修正) を公表した。この IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の修正は、財務活動から生じた負債の変動の開示を要求している。この修正は 2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度について発効している。
- 1.16 現在、開示に関する取組みに含まれるプロジェクトのうち、開示の問題点に対処するプロジェクトが本プロジェクトのほかに 3 つある。
- (a) **重要性の実務記述書プロジェクト**：財務諸表において「目的適合性のある情報が不十分」で「目的適合性のない情報」が開示されていることが、開示の問題

点の一部として識別されている（1.5 項参照）¹¹。これらの懸念に対処するため、当審議会は、実務記述書という形式の強制力のないガイダンスを最終確定中である。企業が財務諸表を作成する際に情報に重要性があるかどうかに関する判断を行う助けとするためのものである。2015年10月に、当審議会は公開草案「IFRS 実務記述書『財務諸表への重要性の適用』」を公表した。当審議会は、当該公開草案に対して寄せられたコメントを検討済みであり、最終の実務記述書を2017年6月に公表する計画である。

- (b) **重要性の定義プロジェクト**： 当審議会は、「重要性がある」の定義を精緻化し、その適用を明確化することを提案している。当審議会は、これらの提案を含んだ公開草案を重要性の実務記述書とともに公表する予定である。
- (c) **基準レベルでの開示の見直しプロジェクト**： 目的は、既存の基準における開示要求の的を絞った改善を行うべきかどうか、及び当審議会在新基準及び修正基準において開示要求を開発する際に使用するためのガイダンスを開発すべきかどうかを検討することである。このリサーチ・プロジェクトは、本プロジェクトで開発される開示原則及び本ディスカッション・ペーパーに対して寄せられるフィードバックから情報を受けることになる。

開示に関する取組みの外にあるプロジェクト

1.17 本プロジェクトは、開示に関する取組みの外にある当審議会の他のプロジェクトのうちの2つと密接に関連している。

- (a) **基本財務諸表プロジェクト**： このリサーチ・プロジェクトの目的は、基本財務諸表の構成及び内容の考え得る変更を検討することである。本ディスカッション・ペーパーに対して寄せられるフィードバックから部分的に情報を受けることになる。
- (b) **「概念フレームワーク」プロジェクト**： 「概念フレームワーク」（2010年）は、一般目的財務報告の目的及びそれに関する諸概念を記述している。「概念フレームワーク」プロジェクトの目的は、より完全で明確な更新された一組の諸概念（財務情報の表示及び開示に関する諸概念を含む）を示すことである。2015年5月に、当審議会は改訂「財務報告に関する概念フレームワーク」の公開草案（「概念フレームワーク」公開草案）を公表した。改訂「概念フレームワーク」は2017年に公表される予定である。本ディスカッション・ペーパーでの提案は、概念フレームワーク・プロジェクトで議論された概念のいくつかを活用している。本ディスカッション・ペーパーは、「概念フレームワーク」（2010年）ではなく「概念フレームワーク」公開草案での提案を参照している。これらの提案は、「概念フレームワーク」（2010年）を更新するための当審議会の暫定的な決定を反映しているからである。

1.18 当審議会のすべてのプロジェクトに関する詳細な情報は、当審議会のウェブサイトで入手できる。

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>

¹¹ 「概念フレームワーク」公開草案の2.11項では、次のように述べている。「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。」

コメント提出者への質問

質問 1

1.5 項から 1.8 項は、開示の問題点を記述し、その原因の説明を示している。

(a) 開示の問題点及びその原因の記述に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。開示の問題点の原因となっている他の要因があるか。

(b) 一般開示基準（すなわち、IAS 第 1 号の修正又は新しい一般開示基準）における開示原則の開発が開示の問題点への対処となるという点に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

質問 2

第 2 章から第 7 章は、当審議会が識別した具体的な開示の論点を検討し、これらの論点への対処方法に関しての当審議会の予備的見解を示している。

当審議会が本ディスカッション・ペーパーで識別していない他の開示の論点で、この開示原則プロジェクトの一部として扱うべきであるか。それは何か、また、それを扱うべきだと考える理由は何か。

第2章 — 効果的なコミュニケーションの原則

- 2.1 本章は、企業が財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則について検討している。これらの原則は、一般開示基準か、強制力のないガイダンス、あるいは両者の組合せのいずれかに含めることが考えられる。

他の文書における現在の提案

- 2.2 「概念フレームワーク」公開草案の 7.16 項から 7.18 項において、当審議会は、改訂「概念フレームワーク」が次のような表示及び開示の目的及び原則を定めるべきであると提案している。

7.16 基準に具体的な表示及び開示の目的を含めることによって、企業が目的適合性のある情報を識別し、当該情報を最も効率的かつ効果的な方法で伝達する方法を決定することが可能になる。

7.17 表示要求及び開示要求を設定する際に、下記の両者の間で適切なバランスが必要とされる。

- (a) 企業の資産及び負債、並びに当期の取引及び他の事象を忠実に表現する目的適合性のある情報を提供するように企業に柔軟性を与えること
- (b) 企業間及び報告期間間で比較可能な情報を要求すること

7.18 効率的かつ効果的な情報の伝達には、以下の原則を考慮することも必要となる。

- (a) 企業固有の情報の方が「ボイラープレート」な文言よりも有用であり、財務諸表の外で容易に入手可能な情報よりも有用である。
- (b) 財務諸表の異なる部分における情報の重複は、通常、不必要であり、財務諸表の理解可能性を低下させる。

論点は何か

- 2.3 財務諸表における情報のコミュニケーションが効果的に行われない場合には、利用者が情報を理解することが困難となり、したがって、財務諸表の分析により多くの時間を費やさなければならぬ可能性がある。効果的でないコミュニケーションは、利用者が目的適合性のある情報を見落したり、財務諸表の別々の場所にある情報間の関係を識別できなくなったりする原因となる可能性もある。

- 2.4 当審議会は、財務諸表における効果的でないコミュニケーションの例として次のようなものを識別している。

- (a) 一般的な又は「ボイラープレート」な記述の使用 — 例えば、IFRS 基準から要求事項を直接コピーしていて、企業が当該要求事項を自身の状況にどのよ

うに適用しているのかを説明するために合わせていないこと

- (b) 不明確な記述の使用 — 例えば、技術的な専門用語を用語の説明なしに使用したり、利用者が有していない可能性が高い理解水準を仮定しているために不完全な説明を提供する記述を使用したりすること
- (c) 財務諸表における情報の不十分な体系化 — 例えば、情報のグルーピングが不適切であることや、目次や他の検索手段を提供していないこと
- (d) 財務諸表の別々の場所にある関連する情報間の不明確な関連付け — 例えば、借入金の担保として差し入れられている資産に関する情報が複数の注記に散らばっていて、それらの開示の相互参照や他の方法による関連付けが行われていないこと
- (e) 情報の不必要な重複 — 例えば、棚卸資産に関する注記が、財政状態計算書における情報を追加的な情報なしに単純に繰り返していること
- (f) 財務諸表利用者が情報を他の企業間又は報告期間間で比較することが困難になることを考慮せずに、不必要に、業界実務と不整合な様式で情報を開示したり、財務諸表において情報を開示する方法を期間ごとに変更したりすること
- (g) 表の方が効果的となるであろう場合に説明的な開示を使用していること
- (h) 重要性のある情報を省略したり、重要性のある情報を不明瞭にする可能性のある重要性のない情報を含めたりしていること¹²

当該論点への対処のアプローチ

2.5 本節では次のことを行っている。

- (a) 効果的なコミュニケーションの原則の識別 (2.6 項から 2.11 項)
- (b) 一般開示基準又は強制力のないガイダンスに当該原則を含めることの検討 (2.12 項から 2.15 項)
- (c) 財務諸表における様式の使用に関するガイダンスの検討 (2.16 項から 2.23 項)

効果的なコミュニケーションの原則

¹² 第 1 章では、「目的適合性のある情報が十分でないこと」と「目的適合性のない情報」について、「効果的でない伝達」とは区別して、「開示の問題点」に含まれる懸念として強調していた (1.5 項参照) が、それらも効果的でない伝達の一形態である。IFRS 基準はすでに重要性の原則を記述している (IAS 第 1 号の第 7 項参照) ので、これについては本章で検討している原則においては考慮していない。

2.6 受け取ったフィードバックに基づき、当審議会の予備的見解は、企業が財務諸表において情報をより効果的に伝達する助けとなる一組の原則を開発すべきであるということである。また、当審議会の予備的見解は、これらの原則は(a)から(g)における次の7つの原則により構成すべきであるということである。

提供される情報は、次のようなものとすべきである。

- (a) 企業固有のものであること（企業自身の状況に合わせた情報の方が、一般的な又は「ボイラープレート」な文言や、財務諸表の外で容易に入手可能な情報よりも有用であるため）
- (b) 可能な限り単純かつ直接的に記述されていて、重要性のある情報の喪失がなく、財務諸表の長さを不必要に増加させていないこと
- (c) 重要な事項を目立たせるように構成されていること（これには、開示を適切な順序で提供することや重要な事項をその中で強調することが含まれる）
- (d) 情報間の関係を強調し、財務諸表を通じた検索を改善するため、目的適合性がある場合には、財務諸表に含まれる他の情報、又は年次報告書の他の場所部分（第4章「情報の記載場所」参照）と関連付けられていること
- (e) 財務諸表の異なる場所又は年次報告書の異なる場所において不必要に重複していないこと
- (f) 開示される情報の有用性を損なわずに、企業間及び報告期間間の比較可能性を最適化する方法で提供されていること
- (g) その種類の情報に関して適切な様式で提供されていること（例えば、長大な叙述的文章を区切るためにリストを使用することができ、調整表や満期分析のようなデータ集約的な情報には表が適切な場合がある）

当審議会は、企業が財務諸表を作成する際にこれらの原則の一部の間のトレードオフを考慮することが必要となる場合があると考えている。例えば、開示を企業自身の状況に合わせることは、情報が目的適合性のあるものとなり財務諸表利用者に理解しやすくなることを確保するのに役立つ可能性はあるが、企業間及び期間間の比較可能性（及び首尾一貫性）を低下させるおそれがある。当審議会は、財務諸表利用者に開示される情報の有用性を最大化するため、これらの原則を適用する際に企業が判断を使用することを提案する。

2.7 2.6 項(a)から(f)に列挙した諸原則は、ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」（「概念フレームワーク」ディスカッション・ペ

ーパー)に記載されていたものである¹³。「概念フレームワーク」ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くが、それらを改訂「概念フレームワーク」に含めることに賛成していた。しかし、一部のコメント提出者は、それらの原則の一部又は全部を基準に置いた方がよいと提案した。当審議会は、それらの原則の中には、基礎となる原則ではなく財務諸表の作成の方に焦点を当てているものがあると考えている。したがって、「概念フレームワーク」公開草案の開発にあたり、当審議会は、基礎となる概念も記述しているコミュニケーションの原則のみを改訂「概念フレームワーク」に含めることを提案した(2.2項参照)¹⁴。

2.8 当審議会の予備的見解は、次のとおりである。

- (a) 2.6項(a)から(f)の原則のすべてが、財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則である。
- (b) 2.17項から2.19項で説明する理由により、様式に関する原則(2.6項(g))も設けるべきである。

2.9 当審議会は、以前の財務諸表の表示プロジェクトで開発した一体性の原則についても議論した。当該原則は次のように記述されていた¹⁵。

企業は、財務諸表全体にわたり項目間の関係が明確となるように、財務諸表に情報を表示しなければならない。

一体性のある財務諸表を表示するため、企業は、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書のセクション、カテゴリー及びサブカテゴリーにおいて、分解された情報を、それら3つの計算書にわたり首尾一貫した方法で表示しなければならない。

2.10 当該プロジェクトにおいて、特に財務諸表利用者の中で、財務諸表間での各項目の関係を明確にする方法で情報を表示すべきであるという一般的な考え方に幅広い支持があった。しかし、当審議会が一体性の適用を提案していた具体的方法(すなわち、行項目の分解に関して提案していた方法)は、特に財務諸表を作成する企業から懸念が示された。

2.11 当審議会は、本プロジェクトの一部としてこうした一体性の原則の導入を提案していない。当審議会は、財務諸表の利用者が情報間の関係を理解し財務諸表を検索

¹³ 「概念フレームワーク」ディスカッション・ペーパーの7.50項参照。

¹⁴ 「概念フレームワーク」公開草案に付属する結論の根拠のBC7.19項及びBC7.22項参照。

¹⁵ 公開草案のスタッフドラフト「財務諸表の表示」(2010年7月)の第57項から第58項参照(<http://www.ifrs.org/Cuttent-Projects/IASB-Projects/Financial-Statement-Presentation/Phase-B/Pages/Staff-draft-of-proposed-standard.aspx>)。

する助けとなる場合には、財務諸表の中の各情報を関連付けることを提案する。
2.6 項(d)の原則はこの点を扱ったものである。

原則を一般開示基準又は強制力のないガイダンスに含めること

2.12 当審議会は、2.6 項に列挙した効果的なコミュニケーションの原則を次のどちらにすべきかに関して予備的見解をまだ形成していない。

- (a) 強制力のないガイダンスに記述する (2.13 項)、又は
- (b) 一般開示基準で規定する (2.14 項から 2.15 項)

強制力のないガイダンス

2.13 一部の審議会メンバーは、効果的なコミュニケーションの原則を教育的な性質のものとしている。彼らは、この原則は強制することや監査することが困難であり、したがって、基準に含めるのは適切ではないであろうと考えている。さらに、この原則を強制力のないガイダンスに含める場合には、当審議会はこの原則を実務ガイダンスと組み合わせることができる (例えば、適用例を含めるなど)。強制力のないガイダンスは、次のいずれかとすることが考えられる。

- (a) 一般開示原則に付属するが、その一部を構成しない設例又は適用ガイダンスの形式をとる。
- (b) 特定の基準に付属しない実務記述書の形式をとる。
- (c) 別個の教育マテリアルとして提供する (例えば、IFRS 財団のウェブサイトで公開する)。

上記(a)及び(b)における強制力のないガイダンスは、IFRS Bound Volume の Part B に掲載されることになり、全面的なデュー・プロセスの対象となる。上記(c)の教育マテリアルは、それよりも限定的な性質のデュー・プロセスの対象となる。

一般開示基準

2.14 他の審議会メンバーは、効果的なコミュニケーションの原則は開示の問題点への対処において重要なので、一般開示基準に含めることによって強制すべきであると提案している。基準に原則を含めれば、より権威を与えることになる。強制力のないガイダンスでは見落されやすくなる可能性があるが、一般開示基準に含める場合には、当該原則も容易にアクセス可能なままである。

2.15 一部の審議会メンバーは、コミュニケーションの原則は目的適合性及び忠実な表現という基本的な特性の拡張と考えることができると考えている。これらの基本

的な特性は IFRS 基準ではなく「概念フレームワーク」(2010年)に記述されているが、IAS 第1号の適正な表示に関する記述において参照されている¹⁶。これに沿って、一部の審議会メンバーは、効果的なコミュニケーションの原則を一般開示基準に含めることが適切であろうと提案している。さらに、これらの審議会メンバーは、IAS 第1号の第113項から第114項がすでに、注記の体系的な順序又はグルーピングに関して、2.6項(c)及び(d)の原則の要素を組み込んだ要求事項を示していると考えている。

様式に関するガイダンスの提供

2.16 本節では以下の質問について検討している。

- (a) 当審議会が様式に関するガイダンスの開発を検討している理由 (2.17項から2.19項)
- (b) ガイダンスは何を扱うべきか (2.20項から2.22項)
- (c) 様式に関するガイダンスを一般開示基準に含めるべきか (2.23項)

当審議会が様式に関するガイダンスの開発を検討している理由

2.17 当審議会は、一部の利害関係者(財務諸表利用者を含む)から、様式をより効果的に利用すれば企業が情報を伝達する方法が改善されるであろうというフィードバックを受けた。例えば、それが適切な場合に、表やグラフをより頻繁に利用すれば、財務諸表利用者が情報を素早く理解し比較するのに役立つという意見があった。当審議会は、一部の企業は、一部の様式(例えば、グラフ)が使用できるのかどうか確信が持てずにいるという追加的なフィードバックを受けた。金融サービス業の一部の組織が、最近、開示における表形式の使用に関するガイダンスを提供する報告書を公表している¹⁷。さらに、より最近のIFRS基準の一部で、当審議会は、一部の開示について、別の様式の方が適切である場合を除き、表形式で行うことが要求事項であると述べている¹⁸。

2.18 これらの理由から、当審議会の予備的見解は、様式の使用を2.6項で列挙した効果的なコミュニケーションの原則の1つに含めるべきであるということである。しかし、当審議会は、IFRS基準が特定の開示要求について具体的な様式を定めるこ

¹⁶ 例えば、IAS 第1号の第15項及び第17項(b)がこれらの特性を参照している。

¹⁷ そうした報告書の例として、開示拡充タスクフォース(EDTF)、欧州銀行監督局(EBA)及びバーゼル銀行監督委員会(BCBS)の報告書がある。

¹⁸ 例えば、IFRS 第7号「金融商品：開示」の第13C項、第24A項から第24C項、IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」の第28項及び第29項、及びIFRS 第13号「公正価値測定」の第99項参照

とは一般的には不適切であろうと考えている。適切な様式は、企業固有の諸要因と、開示しようとする情報の種類に応じて決まる。例えば、次のとおりである。

- (a) 企業がのれんを IAS 第 36 号「資産の減損」の第 80 項を適用して減損テストのために複数の資金生成単位に配分する場合、当該配分を表形式で示すことが適切である可能性がある。
- (b) 企業がすべてののれんを単一の資金生成単位に配分する場合には、叙述的な説明の方が表よりも適切である可能性がある。

2.19 しかし、受け取ったフィードバックと 2.17 項に記述した表のより適切な使用促進の傾向の両方に基づき、当審議会の予備的見解は、財務諸表における様式の使用に関するより詳細なガイダンスを開発すべきであるということである。当審議会は、このガイダンスが注記で伝達される情報の有効性の改善に役立つ可能性があることを提案している。

ガイダンスは何を扱うべきか

2.20 当審議会は、2.21 項から 2.22 項で検討した線に沿って、ガイダンスが扱う可能性のある次のような領域を識別した。

- (a) 様式の種類
- (b) 特定の様式が他の様式よりも適切となる場合
- (c) 設例

2.21 一部の様式は、財務諸表で開示される特定の種類の情報を読みやすく、分析しやすく、理解しやすくする可能性がある。考慮すべき適切な様式には、2.22 項で検討するように、叙述的な文章、リスト、表、グラフ、図などがある。フォントの種類や大きさ、太字、下線、及び色の使用などの文章の特性は、理解を助けるためや特定の情報を強調するために使用できる。技術の進歩により、財務諸表において情報を表示及び開示するための方法がさらに創造される可能性がある。例えば、オンライン電子報告書の中でのコンテンツバーやテキスト検索機能は、利用者が情報をより素早く見つけるのに役立つ可能性がある。構造化された電子データは、情報の理解を促進するために他の要素を使用する場合がある。そうした要素には、タクソノミ・データ・モデルや、データの関係を表現するための算式の使用などが含まれる場合がある。

2.22 下記の表は、いくつかの一般的な様式の類型を説明し例示している。

表 2.1 : 一般的な様式の類型

様式	リスト	表	叙述的な文章	グラフ及び図表
説明	リストは項目を連続的に構成する。	表は情報を行と列に構成する。	叙述的な文章は事象の文章による説明である。	グラフ及び図表は、数値データを要約し、姿・形を与える。種類として、折れ線グラフ、棒グラフ、円グラフなどがある。
その様式の使用が適切となり得る場合	リストは、長い叙述的な文章を区切り、項目の順位付け、項目間の関係の強調に使用できる。	表形式は、次のものの表示に適切である。 (a) 比較のために設計された情報 (b) 価値又は金額 (c) 大量のデータ (d) さまざまな視点から記述する必要がある情報（例えば、多数の報告期間にわたるデータ）	叙述的な文章は、次のような場合に適切である。 (a) 目的が大量の定量的データの表示ではなく、詳細な定性的側面の説明又は事象若しくは取引の記述である。 (b) 目的が定量的データ又はデータ項目間の関係の説明（例えば、表の中の数字の測定方法の重大な変更の説明）である。	グラフ又は図表は、次の目的で使用できる。 (a) 複雑なデータの単純化や、データのパターン及び趨勢の強調（データを適正に示すことが条件） (b) 表などの別の形式で提供されているデータの補足
この様式が使用される可能性のある場合の例	企業の子会社及び他の関連当事者の開示 企業が晒されているさまざまなリスクの開示	残高の調整表 満期分析 感応度分析 資産の耐用年数の表示 基本財務諸表における行項目の分解	会計方針の記述 リスク管理の目的、方針及びプロセス並びにリスクの測定に用いた方法の記述	地域別又は事業セグメント別の売上数字の表示 地理的集中及び信用リスクの金額の表示 グラフ及び図表は、一般的に財務諸表より、他の種類の報告書（経営者による説明など）で使用されることが多い。

様式に関するガイダンスを一般開示基準に含めるべきか

2.23 当審議会の予備的見解は、2.20 項から 2.22 項に記述した種類のガイダンスは、一般開示基準よりも強制力のないガイダンスの方が、よりふさわしいということである。

当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問

質問 3

当審議会の予備的見解は、2.6 項に記述したような、財務諸表を作成する際に企業が適用すべき一組の効果的なコミュニケーションの原則を開発すべきであるということである。当審議会は、効果的なコミュニケーションの原則を一般開示基準において定めるべきか、強制力のないガイダンスにおいて記述すべきかについて、見解に至っていない。

また、当審議会の予備的見解は、財務諸表における様式の使用に関する強制力のないガイダンスを 2.20 項から 2.22 項に示したガイダンスを基礎として開発すべきであるということである。

- (a) 企業が財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則を当審議会が開発すべきであるということに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。
- (b) 2.6 項に列挙した原則に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。
- (c) 企業が財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則は、一般開示基準において定めるべきだと考えるか、強制力のないガイダンスに記述すべきだと考えるか。
- (d) 財務諸表における様式の使用に関する強制力のないガイダンスを開発すべきだと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。

質問 3(c)及び／又は(d)で強制力のないガイダンスの公表を支持する場合には、提案する強制力のないガイダンスの形式 (2.13 項(a)から(c)参照) を明示し、理由を示されたい。

第3章 — 基本財務諸表及び注記の役割

3.1 本章では、一般開示基準が財務諸表の異なる構成部分の役割を記述すべきかどうか及びそれらの役割が財務諸表の目的をどのように満たすのかを検討している。こうした記述は、当審議会及び企業が財務諸表における情報の適切な記載場所を決定する際の指針となるであろう。本章では次のことを行っている。

- (a) 基本財務諸表を識別し、その役割を検討し、その役割の含意を検討する。
- (b) 注記の役割及び内容を検討する。

他の文書における現行の要求事項、ガイダンス及び提案

3.2 「概念フレームワーク」公開草案の 3.4 項では、財務諸表の目的についての下記の記述を提案している¹⁹。

企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報を提供すること。

3.3 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、完全な一組の財務諸表に次のものが含まれると定めている²⁰。

- (a) 下記の各計算書
 - (i) 財政状態計算書
 - (ii) 純損益及びその他の包括利益の計算書
 - (iii) 持分変動計算書
 - (iv) キャッシュ・フロー計算書
- (b) 注記（重要な会計方針及び他の説明的情報を含む）

3.4 「概念フレームワーク」（2010 年）も IFRS 基準も、3.3 項(a)に列挙した計算書のセットを指すために特定の用語を首尾一貫して使用しておらず、財務諸表の目的

¹⁹ IAS 第 1 号の第 9 項は、「財務諸表の目的は、広範囲の利用者の経済的意思決定に有用となる企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。財務諸表は、経営者に委託された資源に対する経営者の責務遂行の成果を示すものでもある。」と述べている。当審議会は、本プロジェクトの一環として IAS 第 1 号の修正又は置換えを行う場合、IAS 第 1 号における財務諸表の目的を今後公表予定の改訂「概念フレームワーク」に合わせるべきかどうかを検討する予定である。

²⁰ IAS 第 1 号の第 10 項は、完全な一組の財務諸表には、当該期間の期末の財政状態計算書、当該期間に係る 3.3 項(a)(i)から(iv)に列挙した計算書のほか、比較情報及び特定の状況では前期の期首現在の財政状態計算書、並びに注記が含まれると述べている。

を満たす上でのそれらの役割についても定義していない。

3.5 IAS 第1号の第7項では、注記を次のように定義している。

注記には、財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益の計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書に表示される以外の情報が表示される。注記には、これらの計算書に表示している項目の説明や個別の項目への分解及び当該計算書における認識の要件を満たしていない項目についての情報が記載される。

3.6 IAS 第1号の第112項では次のように述べている。

注記は、次のことを行わなければならない。

- (a) 財務諸表の作成の基礎及び使用した具体的な会計方針に関する情報を表示する。
- (b) IFRS で要求している情報のうち、財務諸表の他のどこにも表示されていないものを開示する。
- (c) 財務諸表の他のどこにも表示されていないが、財務諸表の理解に関連性のある情報を提供する。

3.7 「概念フレームワーク」公開草案は、注記が下記に関する情報を含む旨を明確化することを提案している²¹。

- (a) 認識した構成要素と未認識の構成要素の両方の性質及びそれらから生じるリスクに関する情報
- (b) 表示又は開示される金額に影響を与える方法、仮定及び判断、並びに当該方法、仮定及び判断の変更
- (c) 報告期間後に発生した取引及び事象（当該情報が、3.2項に記述した財務諸表の目的を満たすために必要である場合）
- (d) 可能性が高いか又は生じ得る将来の取引及び事象に関する将来予測情報（当該情報が、期末日現在又は期中に存在した企業の資産、負債及び持分（たとえ未認識であっても）、あるいは当該期間に係る収益及び費用に関する目的適合性のある情報を提供する場合のみ）
- (e) 過去の期間に関する比較情報

論点は何か

²¹ このリストは、「概念フレームワーク」公開草案の7.3項から7.7項の要約である。

- 3.8 当審議会は、3.3 項(a)に列挙した計算書に含まれる情報の方が、注記に含まれる情報よりも頻繁に使用されており、利用者、監査人及び規制当局からの精査を受けやすいと企業は認識しているというフィードバックを受けた。
- 3.9 当審議会は、一部の財務諸表利用者が 3.3 項(a)に列挙した各計算書に含まれる情報を注記に含まれる情報よりも綿密に分析しているという追加的なフィードバックを受けた。このフィードバックは、利用者の意思決定が、企業が特定の情報を注記のみで開示せずにおいて計算書に別個に表示するかどうかによって影響を受ける可能性があることを示している。このことは、一部の財務諸表利用者が、情報が財務諸表においてどのように及びどこで表示又は開示されているのかに応じて、違った反応を示すように見えるという証拠を示す、いくつかの学術研究で支持されている²²。
- 3.10 当審議会は、どのような情報を注記で開示するのではなく、3.3 項(a)に列挙した各計算書に表示すべきなのかに関する判断を行使することに企業が困難さを感じているというフィードバックも受けた。場合によっては、IFRS 基準は企業に、情報をそれらの計算書又は注記のいずれかにおいて提供することを選択することを認めている。しかし、IFRS 基準における次のような用語の使用が、判断を行使する際のこうした困難さの原因となっているように思われる。
- (a) 3.3 項(a)の各計算書と 3.3 項に記述した完全な一組の財務諸表とを区別するために使用される明確な用語がなく、実務上、さまざまな用語が使用されている。例えば、「財務諸表の本体」と「基本財務諸表」の両方が 3.3 項(a)に列挙した財務諸表について使用されている。一部の関係者は、「財務諸表(financial statements)」及び「計算書 (statements)」という用語が完全な一組の財務諸表を指すのか 3.3 項(a)の計算書のみを指すのかに関して IFRS 基準が不明確な場合があると述べた。「statements」という用語は、年次報告書に含まれる他の報告書（例えば、経営者による説明やリスク報告書など）を指すためにも使用されている²³。
- (b) 「表示する」という用語は、IFRS 基準において、3.3 項(a)に列挙した各計算書に情報を別個に記載することを表現するために使用されることが多いのに対し、「開示する」は、情報を注記に記載することを表現するために使用されることが多い。一部の IFRS 基準には、3.3 項(a)に列挙した各計算書での表示

²² こうした学術研究のいくつかの例が、*Reporting Format Effects and the IASB Conceptual Framework*, Hopkins (Kelly School of Business, Indiana University, 2014) で識別されている。
<http://www.ifrs.org/IFRS-Research/2014/Documents/Panel%20discussion%20-%20decision-useful%20information2.pdf> より入手可能である。

²³ これの一例は、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の第 21B 項である。

を扱う「表示」と題する別個のセクションと、(通常は注記において提供される)財務諸表における開示を扱う「開示」が含まれている²⁴。当審議会は、これはそれらの用語が実務で一般に理解されている方法でもあるというフィードバックを受け取った。IFRS 基準は一般的にこれらの用語をこの方法で使用しているが、首尾一貫してそうしているわけではない。

当該論点への対処のアプローチ

- 3.11 本節では次のことを扱っている。
- (a) 3.3 項(a)に列挙した各計算書についての「基本財務諸表」という用語の使用 (3.14 項から 3.19 項)
 - (b) そうした基本財務諸表の役割 (3.20 項から 3.23 項)
 - (c) 当該役割の含意 (3.24 項)
 - (d) 注記の役割及び内容 (3.25 項から 3.30 項)
 - (e) 「表示する」及び「開示する」という用語の使用 (3.31 項から 3.32 項)
- 3.12 本ディスカッション・ペーパーは、基本財務諸表の構成及び内容の変更の可能性については検討していない。当審議会は、そうした変更が必要かどうかについてのリサーチを、別個の基本財務諸表プロジェクトで行っている (1.17 項(a)参照)。
- 3.13 さらに、本ディスカッション・ペーパーは、どのような場合に特定の情報を基本財務諸表に表示すべきか又はどのような場合に注記で開示すべきかの具体的なケースを検討していない。当審議会は、基準レベルでの開示の見直しのプロジェクト (1.16 項(c)) において、開示要求で情報を基本財務諸表又は注記に表示することを明示的に要求すべきかどうかを検討する可能性がある。

3.3 項(a)に列挙した計算書についての「基本財務諸表」という用語の使用

- 3.14 3.10 項(a)で指摘されている用語に関する懸念に対処し、IFRS 基準の文案作成に役立てるため、当審議会の予備的見解は、3.3 項(a)に列挙した各計算書を表現する首尾一貫した用語を定めるべきであるということである。
- 3.15 当審議会は、下記の用語のそれぞれを検討した。
- (a) 基本財務諸表(primary financial statements)
 - (b) 財務諸表の本表(face of the financial statements)

²⁴ 場合によっては、開示要求は、企業が情報を基本財務諸表で表示するのか注記で開示するのかについての柔軟性を与えている。

- (c) 計算書(statements)
 - (d) 計算書のセット(set of statements)
 - (e) 主要な財務諸表(main financial statements)
 - (f) 要約計算書(summary statements)
- 3.16 当審議会の予備的見解は、3.15 項に列挙した用語のうち、「基本財務諸表」という用語が、下記の理由から最良の選択肢であるということである。
- (a) この用語はよく理解され、広く使用されているようである。「概念フレームワーク」公開草案に対する一部のコメント提出者は、当審議会にこの用語を使用するよう促した。金融コミュニティにおいてこの用語を 3.3 項(a)に列挙された各計算書を指すものとして一般的に使用しているからである。
 - (b) この用語は現時点で他の目的で使用されていない。例えば、「計算書」という用語は、3.10 項(a)で説明したように、完全な一組の財務諸表や他の財務報告書（経営者による説明など）と混同される可能性がある。
 - (c) 新しい用語を導入すれば混乱を生じるおそれがあり、利害関係者がその使用を受け入れ、認識するのに時間を要する可能性がある。
- 3.17 一部の利害関係者は、「基本財務諸表」という用語の使用に関して懸念を有している。彼らの意見では、この用語には、財務諸表に含まれる他の情報は「副次的(secondary)」あるいは重要度が低いということを不正確に示唆するからである。しかし、当審議会は、これらの懸念は次のことによって緩和できると考えている。
- (a) 「基本(primary)」という用語は、注記が劣後的なものであるとか、副次的又は重要度が低いとかいうことを示唆する意図ではない旨を記述する。むしろ、注記は異なる情報を提供するものであり、異なる役割を有している。
 - (b) 「基本」という用語は、基本財務諸表が通常は企業の財務諸表の先頭に示され、一般的には当該財務諸表の分析の出発点であるという事実を反映しているものであると説明する。これは、基本財務諸表は企業の資産、負債、持分、収益及び費用の概要を示すものであり、それらに含まれる行項目は、索引として機能することによって、財務諸表利用者が注記における補強的な情報を検索するのに役立つことが多いからである。
- 3.18 一部の利害関係者は、どの計算書が基本財務諸表を構成するのかについて異論を持っている。
- (a) 一部の人は、基本財務諸表は、財務業績の計算書（すなわち、純損益及びそ

の他の包括利益を表示する計算書)と財政状態計算書のみで構成されるべきであると述べている。これらの計算書はすべての認識された財務諸表の構成要素の完全な要約を提供し、構成要素の定義を満たす項目を含むからである²⁵。

- (b) 一部の人は、基本財務諸表は、財務業績の計算書、財政状態計算書及び持分変動計算書のみで構成されるべきであると述べている。一部の利害関係者は、これはキャッシュ・フロー計算書が金融機関において意味がないからであると当審議会に述べた。
- (c) 一部の人は、基本財務諸表は、財務業績の計算書、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書のみで構成されるべきであると述べている。
- (d) 一部の人は、基本財務諸表は、3.3項(a)に列挙したすべての計算書と、事業セグメント情報で構成されるべきであると述べている。

3.19 しかし、当審議会の予備的見解は、一般的な実務及び理解に沿って、「基本財務諸表」という用語は3.3項(a)に列挙した計算書のセットに使用すべきであるということである。

基本財務諸表の役割

3.20 当審議会は、財務諸表利用者は、下記の理由で、注記よりも基本財務諸表に多くの注意を払うと考えている。

- (a) 基本財務諸表は、通常、財務諸表の冒頭に示される。
- (b) 基本財務諸表は、企業の財政状態、財務業績、キャッシュ・フロー及び持分の変動の概要を与えるものであり、利用者がさらに調べたいと考える可能性のある領域を識別するために使用できる。
- (c) 基本財務諸表は、注記よりも標準化された様式に従っており、したがって、企業間での比較を行うために、より容易に使用できる。
- (d) 基本財務諸表に含まれる情報の方が、注記に含まれる一部の情報よりも早く公表される場合がある。例えば、利益発表やプレスリリースが当該情報を要約して、財務諸表全体の公表より前に公表されることがある。
- (e) 基本財務諸表に含まれる情報の方が、注記に含まれる情報よりも、データ集

²⁵ 「概念フレームワーク」公開草案の4.3項は、財務諸表の構成要素は資産、負債、持分、収益及び費用であると述べている。

計業者が収集し提供する情報に含まれる可能性が高い。

- 3.21 当審議会は、財務諸表利用者が基本財務諸表に注記よりも多くの注意を払うという証拠は、基本財務諸表と注記が財務諸表の目的を満たす上で異なる役割を有していることを示唆していると考えている。当審議会は、基本財務諸表の役割を定義することで次のようになると提案する。
- (a) 基本財務諸表においてどのような情報の表示を容認し、どのような情報の表示を要求するのかを当審議会が決定する助けとなる。
 - (b) ある項目を基本財務諸表において別個に表示すべきか、基本財務諸表に含まれる他の項目と集約すべきかを企業が決定するのに役立つ。
- 3.22 当審議会の予備的見解としては、基本財務諸表の役割は、企業の認識した資産、負債、持分、収益及び費用について、次のことを行う上で有用な、構造化された比較可能な要約を提供することである。
- (a) 企業の資産、負債、持分、収益及び費用の概観を得る。
 - (b) 企業間及び報告期間間の比較を行う。
 - (c) 財務諸表のうち、財務諸表利用者が注記において追加的な情報を求めるであろう項目又は領域を識別する。
- 3.23 基本財務諸表の役割は、「概念フレームワーク」公開草案に含まれる財務諸表の目的から導き出されたものである。この目的は、キャッシュ・フローに関する情報の提供に言及していない。キャッシュ・フローは、「概念フレームワーク」公開草案において財務諸表の独立の構成要素としては識別されていないからである（「概念フレームワーク」公開草案に付属する結論の根拠の BC4.106 項から BC4.110 項及び BC7.8 項(b)参照）²⁶。しかし、現金及びキャッシュ・フローに関する情報は財務諸表利用者にとって重要であるので、当審議会は、(IAS 第 1 号において要求される計算書として識別されている) キャッシュ・フロー計算書を基本財務諸表の一つとして識別すべきであると提案する。

基本財務諸表の役割の含意

- 3.24 基本財務諸表の役割の明確化に加えて、当審議会の予備的見解は、次のように当該役割の含意を示すことが有用であろうということである。
- (a) 基本財務諸表に含まれる情報の方が、注記に含まれる情報よりも目立つ。

²⁶ 資産は構成要素であり、現金は資産の一種である。

- (b) 基本財務諸表の各計算書が完全な一組の財務諸表に含まれると推定される。
- (c) 基本財務諸表に含まれるすべての行項目は言葉と貨幣金額で描写され、当該計算書上の合計に含まれている²⁷。
- (d) すべての認識された構成要素が、基本財務諸表上の合計に含まれている。
- (e) 情報を基本財務諸表において別個の行項目として表示すべきかどうかに関する決定は、基本財務諸表の役割を考慮した後に行われる。情報が他の情報と集約されているために基本財務諸表において単一の行項目として示されない場合には、注記において別個に開示する必要がある可能性がある²⁸。

注記の役割及び内容

- 3.25 当審議会は、注記の役割を明確化することにより、次のようになるであろうと提案する。
- (a) 開示要求を設定する際に、どのような情報について注記に開示することを容認し、どのような情報について要求すべきかを決定する際の助けとなる。
 - (b) 基本財務諸表を説明し、これを補足するために、どのような情報を注記に開示すべきかを企業が決定するのに役立つ。
- 3.26 複数の基準設定主体が、注記の役割及び内容を検討する公表物を公表している²⁹。この作業並びに自身のアウトリーチ及びリサーチを検討した後に、当審議会は、利害関係者は、注記の役割の1つは基本財務諸表で提供された情報の追加的な説明を提供することであるという一般的見解を共有しているようであると考えている。そうした追加的な説明的情報の例として、下記のものがある。
- (a) 基本財務諸表上の行項目の分解及び調整
 - (b) 基本財務諸表に記載された項目の性質の記述
 - (c) 基本財務諸表に記載された項目の認識及び測定に使用した方法、仮定及び判断に関する情報

²⁷ 「概念フレームワーク」公開草案の5.2項に基づいている。

²⁸ 開示に関する取組みに含まれる他のプロジェクトにおいて、この含意に基づき追加的なガイダンスが開発される可能性がある（3.12項から3.13項参照）。

²⁹ これには、2014年のFASB公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク — 第8章：財務諸表注記」や2012年のEFRAG、ANC及びFRCのディスカッション・ペーパー「注記に関する開示フレームワークに向けて」などがある。

- 3.27 さらに、当審議会は、利害関係者は、注記は財務諸表の目的を満たすために必要な追加的な情報を含めることによって基本財務諸表に含まれる情報を補足するという一般の見解を共有しているようであると考えている。そうした補足的情報の例として、下記のものがある。
- (a) 企業の未認識の構成要素の性質及び範囲に関する情報
 - (b) 認識した構成要素と未認識の構成要素の両方から生じるさまざまな種類のリスク（市場リスク又は信用リスクなど）に対する企業のエクスポージャーに関する情報
- 3.28 3.26 項から 3.27 項に照らして、当審議会の予備的見解は、注記の役割は次のとおりであるということである。
- (a) 基本財務諸表において認識した項目の分解、調整及び説明のために必要な追加的な情報を提供する。
 - (b) 財務諸表の目的を満たすために必要な他の情報で基本財務諸表を補足する。
- 3.29 当審議会の予備的見解は、3.28 項に示した注記の役割を、3.26 項から 3.27 項に列挙した追加の説明的情報及び補足的情報の一部とともに一般開示基準に含めるべきであるということである。当審議会は、この役割は 3.5 項から 3.6 項に記述した IAS 第 1 号における現行の要求事項と整合し、それらの要求事項を変更するのではなく明確化するものとなると考えている。また、当審議会は、これは、3.7 項で述べたような注記の内容に関する「概念フレームワーク」公開草案の 7.3 項から 7.7 項のガイダンス案とも整合すると考えている。当審議会の予備的見解は、注記の内容に関するこのガイダンス案は、注記の役割を明確化しガイダンス案を権威あるものとするために、一般開示基準に含めるべきであるということである。
- 3.30 「基本財務諸表」という用語を定義すべきであるという当審議会の予備的見解に照らし、当審議会は、注記が、基本財務諸表以外の財務諸表の一部である旨も明確化することになる。

「表示する」及び「開示する」という用語の使用

- 3.31 3.10 項(b)で述べたように、一部の利害関係者は、当審議会は、財務諸表における情報の記載場所を記述するために使用する際の「表示する」及び「開示する」という用語の意味を明確化すべきであると述べている。当審議会は、「表示する」という用語は通常、基本財務諸表における情報提供を表現するために使用され、「開示する」は通常、注記における情報提供を表現するために使用されることが多いと考えている。しかし、当審議会は、これらの用語は現在、このようにしか使用されて

いないわけではないと考えている。当審議会は、「表示する」及び「開示する」が財務諸表における情報の記載場所を示すためにどのように使用されるのかを明確化した上で、これに従って使用することによって、混乱が生じる可能性があると考えている。これは、これらの2つの単語の意味には微妙な相違しかなく、これらの単語のそれぞれが英語において十分に定義された異なる意味をすでに有しているからである。また、当審議会は、これらの単語の意味を明確化する場合、これらの単語が定義されたとおりに適用されることを確保するために現行の基準を修正することが必要となると考えている。これは時間を要する作業となり、全体的な便益がほとんどないことになる可能性がある。

- 3.32 しかし、将来において基準の文案を作成する際に、当審議会の予備的見解は、「表示する」及び「開示する」という用語を単独で財務諸表における情報の記載場所を明示するために使用するのではなく、意図した記載場所（「基本財務諸表において」又は「注記において」）も明示すべきであるということである。

当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問

質問 4

当審議会の予備的見解としては、一般開示基準は次のようにすべきである。

- 「基本財務諸表」は、財政状態計算書、財務業績の計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書である旨を明示する。
- 3.22 項から 3.24 項に示した基本財務諸表の役割及び当該役割の含意を記述する。
- 3.28 項に示した注記の役割を記述するとともに、3.26 項及び 3.27 項で言及したような追加的な説明的情報及び補足的情報の例を示す。
- 3.7 項で述べたように、「概念フレームワーク」公開草案の 7.3 項から 7.7 項で提案した注記の内容に関するガイダンスを含める。

さらに、当審議会の予備的見解は次のとおりである。

- 「表示する」を基本財務諸表における表示を意味するものとして、また、「開示する」を注記における開示を意味するものとして定めるべきではない。
- 今後、IFRS 基準の文案を作成する際に、財務諸表のどこで情報を提供するのかを記述するにあたり、「表示する」及び「開示する」という用語を使用する場合には、「基本財務諸表において」又は「注記において」として、意図した記載場所も明示すべきである。

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合には、その代わりにどのようなことを提案するか、また、その理由は何か。

第4章 — 情報の記載場所

- 4.1 当審議会は、情報の重複と断片化が、財務諸表及び年次報告書の分析と理解をより困難にする可能性があるというフィードバックを受けた。本章では、一般開示基準に、企業が次のことをできるかどうか及びどのような場合にできるのかに関する要求事項を含めるべきかどうかを検討している。
- (a) IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供する（4.2 項から 4.24 項参照）。
 - (b) （IFRS 基準に準拠するために必要な情報と区別するために）「非 IFRS 情報」又は同様の名称によって識別された情報を財務諸表に含めて提供する（4.25 項から 4.39 項参照）。

IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外に含めること

現行の要求事項

- 4.2 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 49 項は、企業は財務諸表を明瞭に特定し、同じ公表文書中の他の情報と区別しなければならないと述べている。
- 4.3 一部の IFRS 基準³⁰は、次のことを条件に、基準で要求されている特定の情報を財務諸表の外で提供することを企業に認めている。
- (a) 当該情報が財務諸表から何か他の書類（経営者による説明やリスク報告書など）への相互参照によって組み込まれること、かつ、
 - (b) 当該他の書類が財務諸表と同じ条件で同時に財務諸表利用者に利用可能であること
- 4.4 2 つの IFRS 基準が、4.3 項で示したのとは異なる相互参照に関する要求事項を含んでいる。
- (a) 企業が IFRS 基準の初度適用企業である場合には、最初の期中財務報告書は他の公表文書への相互参照によって所定の情報を組み込むことができる（IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の第 32 項(b)）。
 - (b) 企業が共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度に参加している

³⁰ 例えば、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の第 21B 項及び IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」の第 31 項。

場合、他のグループ企業の財務諸表における開示への相互参照によって、当該制度に関する所定の情報を組み込むことができる。ただし、当該グループ企業の財務諸表が同じ条件で同時又はより早く財務諸表利用者に利用可能である場合（IAS 第19号「従業員給付」の第150項）。

論点は何か

- 4.5 一部の法域及び業種では、IFRS 基準で要求される情報と、法令又は規制機関によって要求される情報との間に重複がある。取締役の報酬の開示は、一部の法域における要求事項の重複の一例である。規制上の要求事項によっては、情報を財務諸表の外で公表することが要求されていることがある。例えば、銀行におけるバーゼルの第3の柱の開示は単独の報告書に記載することが要求されている³¹。これは、別個の報告書に含まれる情報が、財務諸表において繰り返される可能性があることを意味する。
- 4.6 当審議会は、どのような場合に IFRS 基準が財務諸表から他の文書への相互参照を使用して情報を財務諸表に組み込むことを容認しているのかについて、さまざまな解釈があるというフィードバックを受けた。
- (a) 一部の人は、4.3 項から 4.4 項に記述した要求事項は例外であり、これらの特定の開示にしか適用されないと考えている。
- (b) 他の人は、相互参照はより一般的に適用できると考えている。例えば、IFRS 第8号「事業セグメント」には具体的な容認規定はないが、一部の企業はセグメント情報を経営者による説明において提供し、財務諸表から相互参照している。
- 4.7 「概念フレームワーク」ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、当審議会に対して、どのような場合に相互参照が適切なのかに関する一般的なガイダンスを提供すること及びそうした場合に相互参照を推奨することを求めた。一部の人は、下記の理由で、場合によっては相互参照を推奨すべきであるという見解を示した。
- (a) 情報の重複の必要性が減り、財務諸表及び年次報告書の残りの部分における開示を短縮できる。
- (b) 情報間の関係を強調し、それらの情報の理解可能性を高める。
- 4.8 しかし、当審議会は、過度な又は不適切な相互参照により、次のようなことが生じ

³¹ 「開示要件（第3の柱）の改訂」のパート1の第6項参照
<http://www.bis.org/bcbs/publ/d309.pdf>。

る可能性があるという懸念も受け取った。

- (a) 財務諸表を断片的にし、理解を困難にする。
- (b) どの情報が財務諸表の一部であるのかが識別しにくくなる。
- (c) どの情報が監査されているのかが見分けにくくなる。
- (d) 特に、単一の報告パッケージの外に記載されている場合には、相互参照されている情報を発見することやアクセスすることを困難にする（例えば、相互参照されている資料が企業の公開のウェブサイトや単独の報告書にある場合）。
- (e) 相互参照されている資料が、それを不可欠の一部とする財務諸表と同じ長さの期間にわたり利用可能とはならないリスクが増大する。
- (f) IFRS 基準に準拠するために必要な情報が、IFRS 基準と不整合である情報（例えば、IFRS 基準に従って測定されていない情報）の隣に記載されている場合には、情報の質が損なわれる。

当該論点への対処のアプローチ

4.9 当審議会の予備的見解は、一般開示基準に、IFRS 基準に準拠するために必要な情報が下記の要求事項を満たす場合、財務諸表の外で提供することができる旨を記述した原則を含めるべきであるということである。

- (a) 企業の年次報告書の中で提供されること
- (b) 財務諸表の外に記載することにより、年次報告書全体の理解可能性が高まり、財務諸表が依然として理解可能で、情報が忠実に表現されること、かつ、
- (c) 財務諸表において行われている相互参照によって、明瞭に識別され、財務諸表に組み込まれていること

4.10 「年次報告書」という用語は、現行の IFRS 基準では定義されていない。当審議会の予備的見解は、企業の年次報告書を、当該企業が公表する財務諸表を含んだ単一の報告パッケージであって、国際監査基準 (ISA) 720 (改訂)「他の情報に関する監査人の責任」に記述されていると同様の境界 (4.20 項から 4.21 項に記述) を有するものとして記述すべきであるということである。当審議会は、本プロジェクトにおいて期中財務報告について詳細に議論していないが、期中報告書も企業が公表する単一の報告パッケージとして記述することができ、4.9 項の原則は期中報告書にも同様に適用できると考えている。

4.11 当審議会は、4.9 項の原則が、重複に関する利害関係者の懸念のすべてに対処しな

い可能性があると考えている。その一部は、IFRS 基準の要求事項と規制上の要求事項が、類似してはいるが同一ではないことがあるために生じている。例えば、規制機関が、IFRS 基準が要求している情報と類似しているが同一ではない情報の開示を要求する場合がある。企業は、依然として両方の要求事項に準拠しなければならないが、この場合、重複を避けるために相互参照を使用することはできない。さらに、ある法域における国内の要求事項が、企業が IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供することを制約している場合がある。

- 4.12 4.9 項に記述した原則を開発した際に、当審議会は次のことを議論した。
- (a) どのような場合に、IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供することが適切となるのか (4.13 項から 4.14 項)
 - (b) IFRS 基準において、原則を開発すべきか、又は具体的な要求事項を開発すべきか (4.15 項から 4.18 項)
 - (c) 相互参照されている情報の記載場所を限定すべきかどうか (4.19 項から 4.23 項)
 - (d) 相互参照されている情報をどのように識別すべきか (4.24 項)

どのような場合に、IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供することが適切となるのか

4.13 当審議会は、IFRS 基準に準拠するために必要な情報を、財務諸表の外ではあるが年次報告書の中で開示することは、例えば、次の場合には、適切である可能性があるとして提案している。

- (a) 情報間の関係を強調し、それにより理解可能性が高まる場合
- (b) 情報の重複を削減する場合

4.14 しかし、企業は相互参照の使用を制限することが必要となる可能性がある。相互参照の過度な又は不適切な使用は、財務諸表を断片的なものとし、理解を困難にするからである。

1つの原則か具体的な要求事項か

4.15 当審議会は、どのような場合に企業が情報を財務諸表の外で提供できるのかに関する1つの原則を、IFRS 基準全体にわたって適用可能とすべきなのか、それとも当審議会在がケース・バイ・ケースで適用すべきなのか (すなわち、当審議会在が、基準における特定の要求事項について相互参照を認めるべきかどうかを決定するた

めだけに当該原則を使用すべきかどうか) を検討した。

- 4.16 企業が情報を財務諸表の外で提供する最も一般的な理由は、法令又は規制機関にも要求されている情報との重複を避けることであるようである (4.5 項参照)。規制上及び法律上の要求事項は、法域ごと及び業種ごとに異なり、時とともに変化する可能性がある。すべての IFRS 基準に適用される 1 つの原則は、基準における具体的な要求事項の使用に対して以下の利点を有することになる。
- (a) 企業が自らの具体的な状況に適用する際に判断を行使できるようになる。
 - (b) 当審議会が、法令又は規制機関によって設定される要求事項の変更に対応して基準の変更を絶えず行う必要がなくなる。
 - (c) 要求事項を基準間で重複させる必要がなく、それらの基準がこれらの要求事項を記述する方法に不整合が生じる可能性を防止することになる。
- 4.17 当審議会は、基準において具体的な要求事項を設けることが原則を設けることよりも望ましいのは、次のいずれかの場合のみであろうと考えている。
- (a) 原則が十分に制約的でないか、又は不適切に適用される場合 (4.8 項に記述したように、過度な又は不適切な相互参照を生じる可能性があるため)
 - (b) フィードバックにより、相互参照が特定の限定的な状況においてのみ適切であると示唆される場合
- 4.18 1 つの原則を一般開示基準に記載する場合、4.3 項に記述した基準における具体的な要求事項を削除できる可能性がある。いかなるそうした変更も、基準の修正に関する当審議会の通常のデュー・プロセスを経る必要がある。

相互参照される情報の記載場所に関する制約

- 4.19 特定の情報について相互参照を認めている基準の大半 (4.3 項参照) は、当該情報が財務諸表と同じ条件³²で同時に利用者に利用可能であることを要求している。当審議会は、情報が単一の報告パッケージの外にある場合、情報の発見又はアクセスが困難になる可能性があるという 4.8 項(d)に示された懸念に同意する。したがって、当審議会の予備的見解は、原則として、年次報告書に記載された情報を組み込むためにのみ相互参照を認めるべきであるということである。当審議会は、企業が規制上の要求事項に準拠するための情報を年次報告書の外で公表することを要

³² IAS 第 34 号「期中財務報告」の BC10 項が、「同じ条件で」とは、「財務諸表利用者が、参照された資料へのアクセスを参照元の財務諸表へのアクセスについて有しているのと同じ基礎で有していること」を意味すると明確化している。

求される場合には、IFRS 基準に準拠するために必要な情報を年次報告書で繰り返すことが依然として必要となると考えている。例えば、銀行は、たとえバーゼルの第 3 の柱の報告書が年次報告書と同時に公表されている場合であっても、当該銀行のウェブサイト上のバーゼル 3 報告書への相互参照によって情報を財務諸表に組み込むことはできないことになる。当審議会はさらに、原則を年次報告書に記載されている情報に限定することは、IFRS 基準が年次報告書の外にある情報への相互参照を具体的に認めている場合、4.4 項で識別したような要求事項を認めないこととなることも認識している。したがって、当審議会はそうした要求事項を別個に検討することが必要となる。

- 4.20 4.10 項で議論したように、IFRS 基準は「年次報告書」に言及しているが、定義をしていない。当審議会は、ISA 720（改訂）の第 12 項(a)にある年次報告書についての下記の記述について議論した³³。

年次報告書 — 通常は年次で、経営者又は法律、規制若しくは慣習に従って統治の責任を有する者が作成する文書（又は文書の組合せ）で、その目的が、所有者（又は類似の利害関係者）に、財務諸表に示される企業の営業活動並びに企業の財務成績及び財政状態に関する情報を提供することであるもの。年次報告書は、財務諸表及びそれに対する監査報告書を含んでいるか又はこれを伴うものであり、通常、企業の動向、将来の見通し並びにリスク及び不確実性、企業の統治機関による陳述書、ガバナンスに関する事項を扱った報告書を含んでいる。³⁴

- 4.21 ISA 720（改訂）の A1 項から A5 項は、年次報告書に関する記述を支えるための追加的なガイダンスを提供しており、これには年次報告書の一部を構成する可能性のある文書の例と通常はそうでない他の単独の報告書の例が含まれている。これらの各項はまた、法律、規制又は慣習により、企業が所有者への報告を単一の文書（「年次報告書」又は他の表題で呼ばれる）で行う場合もあれば、組合せで同じ目的を果たす複数の別個の文書で行う場合もある旨も明確にしている。
- 4.22 当審議会は 4.9 項の原則について議論して以降、「IFRS 第 8 号『事業セグメント』の改善」と題する IFRS 第 8 号及び IAS 第 34 号の修正案の公開草案（2017 年 3 月公表）について議論し、完成させた。これは、企業の年次報告パッケージを記述する下記の第 19B 項を IFRS 第 8 号に含めることを提案している。

³³ 当審議会が議論した時点において、ISA 720（改訂）「他の情報に関する監査人の責任」は公表されておらず、したがって当審議会はこの記述の少し前の版ではあるがほぼ同一の版を検討した。

³⁴ ISA 720（改訂）は、企業の年次報告書に含まれている他の情報に関する監査人の責任を扱っており、他の情報をこの年次報告書の定義を参照して記述している。

企業の年次報告パッケージとは、次のような一組の文書である。

- (a) 企業の年次財務諸表とほぼ同時に公表され、
- (b) 企業の年次の経営成績を財務諸表利用者に伝達し、かつ、
- (c) 例えば、企業のウェブサイト又は規制上の提出書類において一般に公開される。

年次財務諸表に加えて、年次報告パッケージには、経営者による説明、プレスリリース、予告、投資家へのプレゼンテーション、規制上の書類提出目的の情報が含まれることがある。

- 4.23 4.22 項における「年次報告パッケージ」についての当審議会の記述は、4.10 項における「年次報告書」の記述よりも幅が広い。当審議会は、IFRS 第 8 号及び IAS 第 34 号の修正案の公開草案に対して受け取るフィードバックによっては、4.9 項の原則に、そこで提案している「年次報告パッケージ」というより幅広い用語を組み込む可能性がある。

相互参照される情報の識別

- 4.24 当審議会は、IFRS 基準に準拠するために必要な情報のうち財務諸表の外で提供されている情報を企業が明瞭に識別できる下記の方法を提案する (4.9 項(c)の要求を満たすため)。
- (a) 財務諸表において、財務諸表の一部を構成していて相互参照により財務諸表に組み込まれている情報のリストを、IFRS 基準への準拠の旨の記述とともに示す³⁵。
 - (b) 相互参照されている情報を、IFRS 基準に準拠するために必要で財務諸表の一部を構成する情報として明瞭に識別する。
 - (c) 財務諸表における相互参照が、関連する情報を明瞭に識別し記述することを確保する。
 - (d) 相互参照されている情報が時間が経っても年次報告書の一部として引き続き利用可能なままであることを確保する。

非 IFRS として識別された情報を財務諸表に含めて提供すること

- 4.25 本節では、どのような場合に企業は、IFRS 基準に準拠するのに必要な情報と区別するために「非 IFRS 情報」(又は同様の名称で) 識別された情報を財務諸表の中

³⁵ IAS 第 1 号の第 16 項は、財務諸表が IFRS 基準に準拠する企業に、注記においてその準拠の旨の明示的かつ無限定の記述を行うことを要求している。

で提供することができるのかについての要求事項を一般開示基準に記載すべきかどうかを検討している。第5章では、どのようにして業績指標を財務諸表に適正に表示できるのかを一般開示基準に記述すべきかどうかを検討する。「非IFRS情報」として識別された情報が、5.2項に示す業績指標の記述にも当てはまる場合には、第5章「財務諸表における業績指標の使用」の議論も適用されることになる。

現行の要求事項

4.26 IAS第1号では次のように述べている。

- (a) IFRS基準の適用は、必要な場合に開示を追加することによって、適正な表示を達成する財務諸表をもたらすものと推定される（IAS第1号の第15項）。
- (b) IFRS基準の具体的な要求事項への準拠だけでは、特定の取引、他の事象及び状況が企業の財政状態及び財務業績に与える影響を財務諸表利用者が理解できるようにするのに不十分である場合、適正な表示は企業が追加的な開示を提供することが必要となる（IAS第1号の第17項(c)）。
- (c) 企業は、財務諸表の理解に目的適合性がある場合には、追加的な情報を提供しなければならない（IAS第1号の第55項、第85項及び第112項(c)）。

さらに、一部の他のIFRS基準は、当該基準における開示目的を満たすために必要な場合には、企業は追加的な情報を開示しなければならないと述べている³⁶。

論点は何か

4.27 一部の企業は、「非IFRS情報」、「財務諸表の一部ではない」又は類似の名称を用いて識別された情報を財務諸表の中に含めている。この情報は監査対象外である場合もある。例として次のようなものがある。

- (a) 企業の財務業績、財政状態又はキャッシュ・フロー（すなわち、第5章に記述する業績指標（5.2項参照））の要約財務指標のうち、IFRS基準で明示されていないか又はIFRS基準と不整合な基礎により測定されているもの
- (b) 経営者が使用している営業活動の非財務指標 — 例えば、市場占有率、従業員数の退職率、従業員1人当たりの販売単位数
- (c) 将来予測情報³⁷ — 例えば、将来の売上高に関しての経営者の予想

³⁶ 例えば、IFRS第16号「リース」の第92項参照。

³⁷ 「概念フレームワーク」公開草案の7.4項では、現在、「可能性が高いか又は生じ得る将来の取引及び事象に関する将来予測情報を財務諸表に含めるのは、当該情報が、期末日現在又は期中に存在した企業

- 4.28 さらに、各国の規制機関又は基準設定主体が追加的な情報の開示を要求していることがある（例えば、企業の取締役の報酬に関する詳細の開示）。
- 4.29 一部の利害関係者は、こうした情報の一部は、IFRS 基準に準拠するために必要とされる範囲を超えているようであると述べた。彼らは、こうした情報を財務諸表の中に入れることができるのかどうかを明確化するよう当審議会に求めた。こうした情報は、利害関係者によって非 IFRS 情報と呼ばれることがある。
- 4.30 一部の企業は、明瞭性を高めると考え、追加的な情報を財務諸表に含めている。例えば、彼らは関連する情報をより包括的な説明を提供するためにグルーピングする。そうした理由付けは、情報を財務諸表の外で提供することを支持する企業が使用する理由付けと類似している（4.7 項参照）。
- 4.31 当審議会は、IFRS 基準に準拠するために必要な情報を超えて追加的な情報を財務諸表に含めることに関して、次のような懸念を聞いている。
- (a) そうした追加的な情報が財務諸表に含まれる他の情報を不明瞭にしたり損なったりするおそれがある（特に、当該情報が IFRS 基準と不整合である場合及び又は IFRS 基準に準拠するために必要な情報よりも目立つ場合）。
 - (b) 利用者が、どの情報が財務諸表の一部を構成し、監査されているのかを識別するのに困難を感じる場合がある。
 - (c) 記載される追加的な情報が多すぎると、たとえ非 IFRS 情報として明瞭に識別されている場合であっても、財務諸表が断片的であるように見える可能性がある。
- 4.32 複数の、各国の、各地域の及び国際的な証券規制機関が、財務諸表及び他の文書（例えば、プレスリリース）における非 IFRS 情報の記載に関するガイダンスを公表している。こうしたガイダンスの中には、財務諸表における非 IFRS 情報の記載を制限するか又は条件を課しているものがある。

当該論点への対処のアプローチ

- 4.33 当審議会は、財務諸表の中の情報には 3 つのカテゴリーがあると考えている。
- (a) カテゴリー A — IFRS 基準で具体的に要求されている情報
 - (b) カテゴリー B — IFRS 基準に準拠するために必要な追加的な情報（4.26 項参照）

の資産、負債及び持分（たとえ未認識であっても）、あるいは当該期間に係る収益及び費用に関する目的適合性のある情報を提供する場合のみである」と提案している。

(c) カテゴリーC — カテゴリーAにもカテゴリーBにも含まれない追加的な情報。これには、IFRS基準と不整合な情報（4.39項参照）及び一部の非財務情報が含まれる。

- 4.34 当審議会は、規制機関及び他の利害関係者が「非IFRS情報」をさまざまな方法で記述していると考えている。一部の利害関係者は、非IFRS情報を、IFRS基準で具体的に要求されていない情報として記述している。彼らは、カテゴリーB及びCはともに非IFRS情報に含まれると述べている。しかし、他の利害関係者は、IFRSに準拠するために必要のない情報が非IFRS情報であると述べている。彼らは、カテゴリーCのみが非IFRS情報に含まれると述べている。
- 4.35 当審議会は後者の見解（カテゴリーCのみを「非IFRS情報」として記述すべきであるという見解）に同意する。その意味に関して異なる見解があるため、当審議会は、この用語を注意して使用することを提案する。
- 4.36 4.9項において、当審議会は、状況によっては、IFRS基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供して、それを相互参照によって財務諸表に組み込むことが適切である可能性があると考えている。当審議会は同様の考慮が財務諸表への追加的な情報の記載に適用されると考えている。したがって、当審議会はすべてのカテゴリーCの情報を財務諸表において提供することを禁止すべきではないと提案する。
- 4.37 当審議会はまた、カテゴリーCにおける追加的な情報の開示を禁止することは運用が困難である可能性があると考えている。カテゴリーBが幅広く解釈できるからである。例えば、企業が財務諸表の理解に目的適合性のある情報を提供するという要求（4.26項(c)参照）は幅の広い要求である。したがって、ある情報がカテゴリーBに該当するのかカテゴリーCに該当するのかを判定することが困難な可能性がある。当審議会は以前に、企業が（カテゴリーCに含まれることになる）重要性のない情報を開示することを禁止することは運用可能ではないと結論を下している³⁸。同様に、当審議会は、財務諸表に記載されているカテゴリーCの情報のすべてを識別するよう企業に要求すること（これには、すべての重要性のない情報の識別が含まれることになる）は運用可能ではないであろうと考えている。それでも、当審議会は4.31項に示されている懸念に同意し、企業は財務諸表においてカテゴリーCの情報を最小化することを図るべきであると提案する。

³⁸ IAS第1号のBC30F項において、当審議会は次のように考えた。「この修正は、企業が重要性のない情報を開示することを実際に禁止するわけではない。当審議会は、そのような要求は運用可能ではないであろうと考えているからである。しかし、この修正は、開示が重要性のある情報を覆い隠すような結果を生じるべきではないことを強調している。」

4.38 しかし、当審議会は、企業は IFRS 基準に準拠するために必要な情報と区別するために、財務諸表における情報を非 IFRS 情報として又は類似の名称で識別する（すなわち、企業がカテゴリ C として識別する）可能性があると考えている。当審議会は、企業が実際にカテゴリ C の情報を記載する場合には、そうした区別が財務諸表利用者にとって有用となる可能性があるとも考えている。当審議会の予備的見解は、企業がこのように情報を識別している場合、一般開示基準は企業に下記のことを要求すべきであるということである。

- (a) そうした情報を、IFRS 基準に従って作成されていないものとして、また、該当がある場合には、監査されていないものとして明瞭に識別すること³⁹
- (b) そうした情報のリストを IFRS 基準への準拠の旨の記述とともに示すこと
- (c) 当該情報が有用であり財務諸表に含められている理由を説明すること。情報が有用であるためには、財務情報の質的特性に準拠しなければならない（すなわち、目的適合性があり忠実に表現されていなければならない）。

当審議会は、IAS 第 1 号に従って提供される追加的な情報（すなわち、カテゴリ B の情報）を企業がこのような方法で識別すべきではないと提案する。

4.39 当審議会は、特定の状況においてカテゴリ C の情報を 4.38 項(a)から(c)に従って識別することを企業に要求すべきかどうかは検討しなかった。さらに、当審議会は、特定のカテゴリ C の情報の財務諸表に含めることを禁止したり含める上で追加的な制約を課したりすべきかどうかは検討しなかった⁴⁰。当審議会は、IFRS 基準と不整合な情報（例えば、異なる基礎で測定されているため）に適用される追加的な制限を検討したいと考える可能性があると考えている。下記の例は、年金制度に関して IFRS 基準と異なる基礎で測定されている追加的な情報を企業が提供することを決定するか又は要求される可能性のある考え得るシナリオを例示している。

- (a) 企業が、IAS 第 19 号に従って測定されていない年金制度に関しての追加的な情報（例えば、各国の年金規制機関が企業の年金債務を計算する方法に基づいて測定されたもの）を提供することを決定するか又は要求される場合がある。
- (b) 企業が、IAS 第 19 号の要求事項の一部に同意していないか、又は IFRS 基準の要求事項と整合しない代替的な評価技法若しくは仮定を用いて算定した

³⁹ IFRS 基準は、財務諸表が IFRS 基準への準拠を記述するための条件として情報の監査を受けることを要求していない。したがって、本ディスカッション・ペーパーでは、この情報が監査されるべきかどうかは検討していない。

⁴⁰ IAS 第 1 号には、財務業績の計算書及び財政状態計算書における小計に対するいくつかの制限がすでに含まれている（5.6 項参照）。

IAS 第 19 号における負債に関する情報を含めることを望んでいることにより、追加的な情報を提供する可能性がある。

こうした種類の追加的な情報を財務諸表に含めることの許容可能性に関しては、当該情報が IFRS 基準と不整合なのかどうかに関する見解も含めて、さまざまな見解があり得る。当審議会は、特定の種類の情報について財務諸表に含めることを禁止又は制限すべきものがあるかどうかに関してフィードバックを求めている。

当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問

質問 5

当審議会の予備的見解は、一般開示基準には、IFRS 基準に準拠するために必要な情報が 4.9 項(a)から(c)の要求事項を満たす場合、企業は当該情報を財務諸表の外で提供することができるという原則を含めるべきであるということである。

- (a) 当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。
- (b) 企業が IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供することができるようにすべき（又は、すべきでない）とコメント提出者が考える具体的なシナリオの例を、IFRS 基準に現在含まれているもの（4.3 項から 4.4 項参照）以外で示すことが可能か。その理由は何か。それらのシナリオは 4.9 項(a)から(c)の要件を満たすか。

質問 6

当審議会の予備的見解は、一般開示基準は次のようにすべきであるということである。

- IFRS 基準に準拠するために必要な情報と区別するために、企業が「非 IFRS 情報」又は同様の名称で識別した情報を財務諸表に含めることを禁止すべきではない。しかし、
- 4.38 項(a)から(c)に記述したように、企業がそのような情報をどのように提供するのかに関する要求事項を記載すべきである。

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

質問 7

当審議会は、特定の情報（例えば、IFRS 基準と不整合な情報）を 4.38 項(a)から(c)に記述したように識別することを要求すべきかどうかや、財務諸表に含めることを禁止すべきかどうかを議論しなかった。

当審議会在特定の種類の追加的な情報の財務諸表に含めることを禁止すべきだと考えるか。その場合、それはどのような追加的な情報か、また、理由は何か。

第 5 章 — 財務諸表における業績指標の使用

- 5.1 本章では、一般開示基準に、財務諸表における業績指標の適正な表示に関する追加的な要求事項を含めるべきかどうかを検討している⁴¹。
- 5.2 本ディスカッション・ペーパーの目的上、「業績指標」という用語は、企業の財務業績、財政状態又はキャッシュ・フローの要約財務指標を指す⁴²。業績指標は、一般的に、企業の業績を経営者の目的又は他の企業の業績と比較するために使用される。企業は、そうした指標を財務諸表利用者とのコミュニケーションを行う際や経営者報酬を決定する目的で使用する人が多い。
- 5.3 基本財務諸表プロジェクト（1.17 項(a)参照）において、当審議会は、基本財務諸表の構成及び内容（業績指標の使用を含む）に変更が必要かどうかを検討している。このため、当審議会は、基本財務諸表において行項目又は小計として一般的に表示されている業績指標に関しての包括的な議論を本ディスカッション・ペーパーには含めていない。本章では、その代わりに、財務諸表における業績指標の適正な表示についての全般的な要求事項に焦点を当てている。しかし、当審議会はこの公開協議の機会を利用して、当審議会が業績指標に関する議論の間に検討した 2 つの具体的な論点についてのフィードバックも求めている。基本財務諸表プロジェクトに情報を与えること及び当該プロジェクトにおけるリサーチを補完することが目的である（5.18 項から 5.28 項参照）。現段階では、当審議会は、本ディスカッション・ペーパーに含めた質問で特定したものを除いて、基本財務諸表の構成及び内容に関してのフィードバックを求めていない。

現行の要求事項及びガイダンス

- 5.4 IFRS 基準は、業績指標として一般的に使用されている金額の一部（例えば、収益、純損益及び 1 株当たり利益）を定めている。
- 5.5 さらに、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」では企業に次のことを要求している。
- (a) 追加的な行項目、見出し及び小計を表示する。
- (i) 純損益及びその他の包括利益の計算書（財務業績の計算書）において、そうした表示が企業の財務業績の理解に目的適合性がある場合（IAS 第 1

⁴¹ 適正な表示には、「フレームワーク」に示されている資産、負債、収益及び費用の定義と認識基準に従った取引、他の事象及び状況の影響の忠実な表現が必要とされる（IAS 第 1 号の第 15 項参照）。

⁴² 本ディスカッション・ペーパーにおける参照の便宜のため、業績指標という用語を企業の財務業績だけでなく、企業の財政状態及びキャッシュ・フローの財務的指標をも指すよう使用している。

号の第 85 項)

(ii) 財政状態計算書において、そうした表示が企業の財政状態の理解に目的適合性がある場合 (IAS 第 1 号の第 55 項)

(b) 財務諸表の理解に目的適合性がある場合には、注記において追加的な情報を提供する (IAS 第 1 号の第 112 項(c))。

5.6 2014年12月に、当審議会はIAS第1号の修正を公表した(1.15項(a)参照)。IAS第1号の第55項及び第85項に従って表示される小計に関する下記の要求事項を追加したものである (IAS 第 1 号の第 55A 項、第 85A 項及び第 85B 項参照)。

(a) それらの小計は、次のようにしなければならない。

(i) IFRS 基準に従って認識し測定した金額からなる行項目を含む。

(ii) 小計を構成する行項目を明瞭かつ理解可能にする方法で表示し名称を付す。

(iii) 期間ごとに首尾一貫させる。

(iv) 当該計算書に関して IFRS 基準で具体的に要求している小計及び合計よりも目立つような表示をしない。

(b) 企業は、純損益及びその他の包括利益の計算書における追加的な小計を、当該計算書について IFRS 基準で要求している小計又は合計と調整しなければならない。

5.7 IFRS 実務記述書「経営者による説明」の第 37 項から第 40 項では、経営者による説明における業績指標及び指標の使用に関するガイダンスを示している。それらは業績指標を、企業の決定的な成功要因を反映する定量化された測定として記述している。

論点は何か

5.8 財務業績の計算書において一般的に小計として表示されている業績指標 (例えば、売上総利益、営業利益、金利・税金・償却控除前利益 (EBITDA)) の多くは、IFRS 基準に定められていない。さらに、一部の企業は、一般に使用されている指標を修正して使用している (例えば、調整後営業利益や調整後 EBITDA)。IFRS 基準で定められていない業績指標は、非 IFRS 業績指標、非 GAAP 業績指標、代替的業績指標、あるいは調整後業績指標と呼ばれることがある。

- 5.9 さまざまな業績指標を企業が財務諸表や財務諸表利用者との他のコミュニケーション（例えば、利益発表、プレスリリース及び株主向けプレゼンテーション）において使用しているという事実は、現在、幅広い関心と議論の対象となっている。規制機関及び財務諸表利用者は、そうした業績指標が提供する情報が有用な情報なのか誤解を招く情報なのかを以前にも増して精査するようになっている。
- 5.10 当審議会は、財務諸表利用者の大半が、業績指標が誤解を招くものではなく企業の業績の忠実な表現となる限りにおいて、企業が業績指標を表示する際にある程度の柔軟性を有することを支持しているというフィードバックを受けている。企業に柔軟性を与えることを支持している利用者は、そうした業績指標が下記に関する追加的な情報及びよりよい理解を提供できるという理由で支持している。
- (a) 企業の財務業績及び財政状態。一部の企業及び利用者は、IFRS 基準が定める標準化された指標のセットでは、すべての企業の報告上のニーズをカバーできないと述べている。
 - (b) 何が企業にとって重要なのかに関する経営者の見解、及び事業がどのように管理されているのかについての洞察。
- 5.11 しかし、一部の財務諸表利用者は、一部の業績指標に関して懸念を指摘している。具体的には、次のような懸念を示している。
- (a) 一部の業績指標は、計算方法を企業が説明していないことや、名称が不明確であることから、どのように計算されているのかを理解するのが困難である。
 - (b) 一部の業績指標は、財務諸表における他の金額とどのように関連するのかが不明確である。
 - (c) 一部の業績指標は、企業が首尾一貫した計算をしていないため、報告期間間の比較が困難である。
 - (d) 異なる企業が開示している一部の業績指標は、標準化された定義を反映していないため、比較が困難である。例えば、EBITDA の計算が企業間で異なっている。
 - (e) 一部の業績指標は、IFRS 基準で定められている業績指標よりも目立っている。
 - (f) 一部の業績指標は、企業の中立的な像を示していないため誤解を招いている。
- 5.12 財務諸表利用者が指摘している懸念の大半は、財務業績の計算書における業績指標の使用に関するものである。財政状態計算書におけるそうした指標の使用に関して懸念が示されることは少なく、他の基本財務諸表や注記における業績指標の

使用に関しての懸念はさらに少ない。

- 5.13 財務業績の計算書において、一部の企業は、行項目を非反復的、通例でない又は発生が稀といったものとして名称を付けている。企業はまた、こうした行項目を除外した「正規化後利益」、「基礎的利益」又は「調整後利益」と呼ばれる小計を使用することがある。当審議会は、財務諸表利用者から、通例でない項目又は発生が稀な項目を分離することは、将来キャッシュ・フローを予測する際に有用となり得るというフィードバックを受けた。しかし、それらの項目の分離に関して次のような懸念も聞いている。
- (a) 「稀である」と一般的に識別されている取引が、頻繁に発生していてその名称を正当化できない。
 - (b) そうした分類が、同じ企業の期間間、また、他の企業間との比較において、首尾一貫性せずに使用されている。
 - (c) これらの項目の影響に関して不十分な情報が提供される可能性がある。例えば、営業利益に対する影響が示されているが、金融費用や税金などの他の行項目に対する影響が示されていないことがある。
 - (d) 費用が通例でない又は稀なものに分類されることが多いが、収益がこのように分類されることは稀であるため、そうした指標は企業の財政状態又は財務業績について偏った見方を示している可能性がある。

当該論点への対処のアプローチ

- 5.14 企業が使用する業績指標は、第4章「情報の記載場所」の4.33項に記述したカテゴリAからCのいずれにも該当する可能性がある。すなわち、
- (a) IFRS 基準に定められている (カテゴリA)。
 - (b) IFRS 基準には定められていないが、例えば、当該業績指標が財務諸表の理解に目的適合性があるため IFRS 基準に準拠するために必要である (カテゴリB)。
 - (c) (a)でも(b)でもない追加的な情報 (カテゴリC)。
- 5.15 財務諸表利用者は当審議会に、業績指標は、誤解を招くものでない限り、基本財務諸表と注記の両方において有用であると述べた。したがって、当審議会は、一般開示基準は、カテゴリCのものも含めて、特定の種類の業績指標の使用を禁止すべきではないと提案する。しかし、当審議会は、5.11項に示された懸念に対処する

ことが重要と考えている。

- 5.16 当審議会は、業績指標の財務諸表利用者にとっての有用性は、企業の種類、当該業績指標を使用する理由、当該業績指標が財務諸表において表示又は開示される方法（場所及び相対的な目立ち方を含む）、計算方法、どのくらい明瞭に記述されるかによって決まると考えている。しかし、5.11 項及び 5.13 項に列挙した懸念に対処するため、当審議会の予備的見解は、一般開示基準は、すべての業績指標が財務諸表において適正に表示されることを確保する要求事項を盛り込むべきであるということである。
- 5.17 要求事項を開発するにあたり、当審議会は次のことを検討した。
- (a) 財務業績の計算書における行項目又は小計に関しての 2 つの具体的な懸念（5.18 項から 5.28 項参照）
 - (b) 財務諸表におけるすべての業績指標についての全般的な要求事項（5.29 項から 5.34 項参照）

財務業績の計算書における行項目又は小計である業績指標

- 5.18 一部の利害関係者は、財務業績の計算書において行項目又は小計として一般的に表示されている一部の業績指標（例えば、営業利益、EBIT 及び EBITDA）を定義するよう当審議会に要請した。彼らは、当審議会が業績指標を期間間及び企業間で首尾一貫して計算するよう要求することを望んでいる。5.3 項で説明したとおり、当審議会は、これを基本財務諸表プロジェクトで扱うべきかどうかを検討する予定であるため、本ディスカッション・ペーパーにおける議論を次の 2 つの論点に限定している。
- (a) どのような場合に、財務業績の計算書における EBIT 及び／又は EBITDA の表示を IFRS 基準に従った適正な表示と考えることができるのか
 - (b) 通例でない項目及び発生が稀な項目の表示に関するガイダンスを提供すべきかどうか
- 5.19 本ディスカッション・ペーパーは、これらの論点を下記の理由で扱っている。
- (a) これらの論点は、基本財務諸表において表示されるだけでなく、注記においても開示される可能性のある、一般的に使用されている業績指標の適正な表示についての懸念に関連するものである。
 - (b) これらの論点は、開示原則プロジェクトにおける業績指標の開示の議論の一環として当審議会が具体的に議論したものである。これに対し、他の一般的な

指標（営業利益の表示など）については議論していない。

- (c) 本ディスカッション・ペーパーに対するコメントが、これらの論点に関しての早期のフィードバックを提供し、基本財務諸表プロジェクトに有用な情報を与えることになる。

EBIT 及び EBITDA の表示

- 5.20 企業が一般的に報告しているものではあるが、EBITDA も EBIT も IFRS 基準によって要求されておらず定義もされていない。当審議会は、財務業績の計算書におけるこのような小計が適正な表示を提供するかどうかは、当該小計が費用の分析を混乱させるかどうかによって決まると考えている。
- 5.21 当審議会の予備的な見解は、企業が EBITDA 及び／又は EBIT を報告する場合には下記の点を明確化すべきであるということである。
- (a) 財務業績の計算書における小計としての EBITDA の表示は、企業が費用の性質に基づく分析（「費用性質」法と呼ばれる — IAS 第 1 号の第 102 項）を表示していて、当該小計が、小計の使用に関する IAS 第 1 号の第 85 項から第 85B 項の要求事項に従って表示されている場合には、適正な表示を提供できる。しかし、財務業績の計算書における小計としての EBITDA の表示は、企業が費用の機能に基づく分析（「費用機能」法と呼ばれる — IAS 第 1 号の第 103 項）を表示している場合には、適正な表示を達成する可能性が低い。EBITDA は特定の性質の費用（例えば、償却費）を除外している。そのため、EBITDA を費用の機能に基づく分析とともに表示した場合、費用性質法と費用機能法が混在することになり、費用の分析を混乱させることになる⁴³。当審議会は、このことが混乱が生じさせる可能性があると考えている。しかし、費用機能法を使用する企業は、例えば、注記において、依然として EBITDA を開示する可能性がある（5.29 項から 5.34 項参照）。
- (b) EBIT は通常、費用性質法と費用機能法の両方に適合する小計である。
- 5.22 下記の図表は、EBITDA 及び EBIT を純損益計算書において費用性質法を用いて表示する方法を例示している。

⁴³ IAS 第 1 号の第 99 項から第 103 項は、費用を「費用性質法」又は「費用機能法」のいずれかを用いて細分類することを要求している。

図表 5.1 : EBITDA 及び EBIT の表示を示した純損益計算書（性質別）

純損益計算書（性質別）	
収 益	X
製品及び仕掛品の棚卸高の変動	(X)
使用した原材料及び消耗品	(X)
従業員給付費用	(X)
その他の費用	(X)
EBITDA	X
減価償却費及び償却費	(X)
EBIT	X
利息	(X)
税引前利益	X

財務業績の計算書における通例でない項目又は発生が稀な項目の描写

5.23 当審議会は、以前の財務諸表の表示プロジェクトにおいて、通例でない取引又は発生が稀な取引について検討した。当該プロジェクトの結果、ドラフト基準が作成された。これは IASB のスタッフが米国財務会計基準審議会（FASB）のスタッフと作成したもので、2010年7月に IFRS 財団のウェブサイトであウトリーチのために公表された（スタッフドラフト）⁴⁴。スタッフドラフトの第 155 項から第 156 項は、通例でない項目又は発生が稀な項目に関する次のような要求事項案を記載していた。

155 企業は、通例でない又は発生が稀な重要性のある取引又は事象を区分して表示しなければならない。通例でない又は発生が稀な事象又は取引は、包括利益計算書の適切なセクション、カテゴリー又はサブカテゴリーにおいて別個に表示しなければならない。通例でない又は発生が稀な各取引又は事象、及びその財務的影響の説明は、包括利益計算書又は財務諸表の注記において開示しなければならない。

156 企業は、収益又は費用のいかなる項目も、包括利益計算書又は注記のいずれにおいても異常項目として記述してはならない。

5.24 「通例でない (unusual)」及び「発生が稀 (infrequently occurring)」という用語は、スタッフドラフトの付録 A で次のように定義されていた。

通例でない： 企業が営業活動を行っている環境を考えた場合に、極めて異常で、

⁴⁴ <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/financial-statement-presentation/phase-b/Pages/staff-draft-of-proposed-standard.aspx>

かつ、企業の通常かつ典型的な活動との関連が付随的ではない。

発生が稀： 企業が営業活動を行っている環境を考えた場合に、予見可能な将来において再び発生することが合理的に見込まれない。

- 5.25 財務諸表利用者は当審議会に、通例でない項目又は発生が稀な項目を別個に表示又は開示することは、将来キャッシュ・フローに関する予測を行う際に有用であると述べた。したがって、当審議会の予備的見解は、企業がこのような項目を別個に表示することを認めるべきであるということである。しかし、通例でない項目又は発生が稀な項目を不適切及び／又は首尾一貫せずに表示している企業に関する懸念に対応するため、当審議会の予備的見解は、一般開示基準において、どのような場合にどのようにして項目を財務業績の計算書において「通例でない」及び／又は「発生が稀」なものとして表示できるのかを説明すべきであるということである。
- 5.26 当審議会は、スタッフドラフトで提案された要求事項をそうした要求事項の開発の出発点として利用できる（5.23 項から 5.24 項参照）が、5.27 項から 5.28 項で検討する論点及び本ディスカッション・ペーパーの質問 8 に対して寄せられるフィードバックを考慮して、当審議会がこれをさらに開発すべきであると考えている。
- 5.27 当審議会は、通例でない項目及び発生が稀な項目を記述するために使用される特定の用語の使用を禁止すべきかどうかを検討したが、予備的見解は形成しなかった。「非反復的」又は「特別な」などの一部の用語は、なぜ項目がそのような分類されたのかについても企業が説明しない場合には、財務諸表利用者にとって有用性が低くなるからである（すなわち、用語自体が、当該項目が通例でないのか、発生が稀なのか、それともその両方なのかについて不明確である）。さらに、これらの用語は、IAS 第 1 号の第 87 項で使用が禁止されている「異常項目」という用語と同様に解釈される可能性がある。さらに、「一回限りの (one-off)」のような用語は、当該項目が決して再び発生し得ないことを示唆するものであるが、それは実証することが困難である。
- 5.28 一部の利害関係者は、当審議会が下記についても扱うことを提案している。
- (a) 企業が、「発生が稀」という用語を、所定の期間内（例えば、過去 5 年以内）に複数回発生しているか又は予見可能な将来において発生する可能性の高い項目又は取引に使用できるかどうか。
 - (b) ある項目が通例でない又は発生が稀であると記述することが、企業の特定の状況のみに依存すべきであるかどうか。例えば、暴風雨や地震による損失は一般的には比較的良好であることである可能性があるが、それらが特定の企業に対して重要性のある影響を有する確率は極めて低いという可能性がある。

- (c) ある項目の金額の大きさは、その性質及び頻度とともに、それを通例でない又は発生が稀と分類すべきかどうかを決定する際に考慮すべきであるかどうか。例として、企業が訴訟を解決するために少額の支払を行うことは実に一般的であるが、訴訟を解決するために一回限り巨額の支払を行うことが必要となる場合に、この企業はその例外的に多額な項目を通例でない項目又は発生が稀な項目として区分して開示すべきであろうか。それとも、当審議会は、第三のカテゴリー（例えば、通例でない大きさの金額の再発的項目）を検討すべきであろうか。
- (d) ある項目の頻度又は通例でない性質以外の他の特徴により、収益又は費用の項目を別個に開示することが、財務諸表利用者にとって目的適合性のあるものとなるかどうか。例えば、一部のコメント提出者が、下記の特徴は同様に別個に開示することを正当化すると述べている。
 - (i) 当該項目の変動可能性
 - (ii) 当期の金額が過去の期間の見積りの再測定を表しているかどうか
- (e) 企業は、いくつかの行項目に影響を与える事象（例えば、暴風雨又は大規模な経済事象の結果としての）を分離することを容認すべきかどうか。

財務諸表におけるすべての業績指標についての全般的な要求事項

- 5.29 当審議会は、2014年12月のIAS第1号の修正において、財務業績の計算書及び財政状態計算書において小計として表示される業績指標に関する懸念に対応した。しかし、これらの修正は、財務諸表における次のような他の種類の業績指標については扱わなかった。
- (a) 注記において開示されるもの。
 - (b) 財務業績の計算書及び財政状態計算書における小計以外で、基本財務諸表において表示又は開示されるもの。この区分には次のものが含まれる。
 - (i) 例えば、パフォーマンス情報や事業セグメントを示す基本財務諸表上の追加的な欄（column）。
 - (ii) 基本財務諸表又はその周囲（すなわち、同じ「ページ」）において表示される他の開示。企業は業績指標を基本財務諸表の最初の行項目のすぐ上や計算書合計の下に開示することがある。一例として、費用機能法を使用する場合に、企業が財務業績の計算書の近くに EBITDA を開示することがある。

- 5.30 当審議会は、注記において開示される業績指標に関して多くの懸念は聞いていない。注記における業績指標の使用を制限することは困難であろう。IFRS 第 8 号「事業セグメント」が、最高経営意思決定者に報告される内部的な指標を注記に開示することを要求しているからである。したがって、当審議会の予備の見解は、特定の種類の業績指標を注記に開示することを制限すべきではないが、そうした業績指標が誤解を招くものとならないようにするための追加的な要求事項を開発すべきであるということである。
- 5.31 しかし、当審議会は、5.29 項(b)に記述した種類の業績指標（すなわち、財務業績の計算書又は財政状態計算書における小計以外で、基本財務諸表において表示されるか又は基本財務諸表とともに開示される業績指標）に関しての懸念を受け取っている。当審議会はこれらの懸念を共有している。（第 3 章の 3.20 項で論じたとおり）財務諸表利用者は、基本財務諸表において表示される業績指標に、注記で開示される業績指標よりも多くの注意を払っているようであるからである。さらに、基本財務諸表にはこのような業績指標を完全に説明するためのスペースがほとんどない。したがって、基本財務諸表において不適切な業績指標を表示することは、そうした指標を注記において開示するよりも、財務諸表利用者の大きな誤解を招く可能性がある。
- 5.32 利用者の大半が、基本財務諸表に表示されるか又はこれに隣接して開示される業績指標は、適正に表示される場合には有用であると述べている。この理由から、当審議会は、基本財務諸表に表示されるか又はこれに隣接して開示される業績指標の種類を制約することは提案しない。
- 5.33 その代わりに、業績指標が適切に表示されることを確保するため、当審議会は、財務業績の計算書及び財政状態計算書における小計についての同様の要求事項（2014年12月のIAS第1号の修正で導入されたもの）を、基本財務諸表に表示されるかこれに隣接して開示されるか、又は注記に開示されるかにかかわらず、すべての業績指標に適用することを提案する。当審議会は、5.34 項に示すように、それらの要求事項をさらに開発すべきであるとも考えている。
- 5.34 IAS 第 1 号の第 15 項では、「適正な表示をするには、取引及びその他の事象や状況の影響を忠実に表現することが要求される」と述べている。「概念フレームワーク」公開草案の 2.15 項では、完全に忠実な表現となるためには、描写は完全で、中立的で誤謬のないものである必要があると提案している⁴⁵。これらの特徴及び 2014年12月のIAS第1号の修正で導入された要求事項(5.6 項参照)を考慮し、

⁴⁵ 「概念フレームワーク」公開草案の 2.16 項から 2.19 項は、忠実な表現のこれら 3 つの特性を説明している。2.14 項では、忠実な表現は経済現象の法的形式だけではなく実質を描写するとも述べている。

当審議会は、5.11 項に示した懸念に対応するために、財務諸表におけるすべての業績指標に関する要求事項を導入することを提案する。当審議会の予備的見解は、これらの要求事項は業績指標を次のようにすることを要求すべきであるということである。

- (a) IFRS 基準で要求される基本財務諸表における行項目、小計及び合計と比較して、目立ち方が同等又はこれより少なくなるように示す。
- (b) IFRS 基準で定められている最も直接的に比較可能な指標へ調整し、その業績指標がどのように計算されたのかを財務諸表利用者が理解できるようにする。
- (c) 財務諸表注記において以下についての説明を付ける。
 - (i) その業績指標がどのように企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローに関する目的適合性のある情報を提供するのか
 - (ii) 上記(b)の IFRS で定められている最も直接的に比較可能な指標に対して調整が行われている理由
 - (iii) 上記(b)の調整が可能ではない場合には、その理由
 - (iv) その指標の理解を助けるために必要な他の情報（すなわち、当該情報は完全な描写を提供すべきである）⁴⁶
- (d) 中立的で、誤謬がないものとし、誤解を生じないように明瞭に名称を付ける。
- (e) 財務諸表に表示されるすべての過去の期間について比較情報を付す。
- (f) 分類、測定及び表示を首尾一貫して行い、期間間の比較を行えるようにする。ただし、IAS 第 1 号の第 45 項で述べているように、IFRS 基準が表示の変更を要求している場合は除く⁴⁷。
- (g) その業績指標が財務諸表の一部を構成しているのかどうか及び監査されているのかどうか明瞭となる方法で表示する。

⁴⁶ このような説明は、企業が、調整を行った論拠とともに、すべての調整項目のリストを示さなければならないことを意味する。

⁴⁷ IAS 第 1 号の第 45 項は、企業が財務諸表上の表示と分類をある期間から次の期間にかけて維持することを要求している。ただし、IAS 第 8 号の要件を考慮して、別の表示又は分類の方が適切となる場合、又は IFRS 基準が表示の変更を要求している場合を除く。

当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問

質問 8

当審議会の予備的見解は、当審議会は次のようにすべきであるということである。

- 財務業績の計算書における下記の小計は、そうした小計が IAS 第 1 号の第 85 項から第 85B 項に従って表示されている場合には、IFRS 基準に準拠している旨を明確化する。
 - EBITDA の小計の表示（企業が「費用性質」法を使用している場合）
 - EBIT の小計の表示（「費用性質」法と「費用機能」法の両方において）
- 財務業績の計算書における通例でない項目又は発生が稀な項目の表示についての定義及び要求事項を、5.26 項から 5.28 項で記述したように開発する。
 - (a) 当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合には、どのような代替的な対応を提案するか、また、その理由は何か。
 - (b) 当審議会は通例でない項目及び発生が稀な項目を記述するために使用される他の用語（例えば、5.27 項で検討した用語）の使用を禁止すべきか。
 - (c) 財務業績の計算書における通例でない項目又は発生が稀な項目の表示に関する要求事項を開発する際に、5.28 項に述べた論点のほかに当審議会が検討すべき論点又は要求事項はあるか。

質問 8 に対するフィードバックは、当審議会の基本財務諸表プロジェクトの一環として考慮される予定である。

質問 9

当審議会の予備的見解は、一般開示基準は、業績指標をどのようにして財務諸表に適切に表示することができるのかを、5.34 項に記述したように、記述すべきであるということである。

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合には、どのような代替的な対応を提案するか、また、その理由は何か。

第 6 章 — 会計方針の開示

- 6.1 財務諸表利用者は、会計方針⁴⁸が財務諸表で開示されている方法に関して懸念を示すことが多い。本章では、一般開示基準又は強制力のないガイダンス（例えば、教育マテリアル）のいずれかにおいて、企業がより有用な会計方針の開示を提供するのを助けるための追加的な指針を開発すべきかどうかを検討している。

現行の要求事項

- 6.2 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 117 項は次のように述べている。

企業は、重要な会計方針を開示しなければならない。これは以下を含む。

- a) 財務諸表を作成する際に使用した単一（又は複数）の測定基礎
- b) 財務諸表の理解に目的適合性のある使用したその他の会計方針

- 6.3 IAS 第 1 号の第 119 項及び第 121 項では、企業がどの会計方針を開示するのかを決定するのに役立つため、下記の追加的な要求事項を提供している。

119 ある特定の会計方針を開示すべきかどうかを決定するにあたって、経営者は、その開示が、取引、その他の事象及び状況が財務業績や財務状態の報告にどのように反映されているのかを利用者が理解するのに役立つかどうかを検討する。各企業は、自らの営業の性質及び財務諸表の利用者がその種類の企業に開示することを期待するであろう方針を考慮する。特定の会計方針の開示は、当該方針が、IFRS が認めている選択肢から選ばれている場合には、利用者にとって特に有用である。一例は、企業が投資不動産に公正価値モデルと原価モデルのいずれを適用しているのかの開示である（IAS 第 40 号「投資不動産」参照）。一部の IFRS は、特定の会計方針の開示を具体的に要求しており、これには、IFRS が容認している異なる会計方針の中から経営者が行った選択も含まれている。例えば、IAS 第 16 号では、有形固定資産の各種類について用いた測定基礎の開示を要求している。

121 当期及び過去の期間における金額に重要性がない場合であっても、ある会計方針が企業の営業活動の性質上、重要となる可能性がある。IFRS で具体的に要求されていないが、IAS 第 8 号に従って企業が選択し適用している重要な会計方針のそれぞれを開示することも適切である。

⁴⁸ 「会計方針とは、企業が財務諸表を作成表示するにあたって採用する特定の原則、基礎、慣行、ルール及び実務をいう」（IAS 第 8 号の第 5 項）。IAS 第 8 号の修正の一環として、当審議会は、この定義を次のように明確化することを提案する予定である。「会計方針とは、企業が財務諸表を作成表示するにあたって採用する特定の原則及び実務である。」

6.4 2014年12月のIAS第1号の修正(1.15項(a)参照)は、会計方針の開示の例を含めていたIAS第1号の第120項を削除した。当審議会は、これらの例示はそれらの会計方針がなぜ重要なのかを示しておらず、有用ではないと判断した。

6.5 IAS第1号の第122項及び第125項では、会計方針を適用する際に行った「重要な判断及び仮定」に関する情報を開示することを企業に要求している。

122 企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、見積りを伴う判断(第125項参照)とは別に、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。

...

125 企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示しなければならない。...

論点は何か

6.6 一部の財務諸表利用者及び他の利害関係者は、当審議会に、企業の財務諸表の会計方針のセクションは次の理由から長くて有用ではないことが多いと述べた。

(a) 一部の企業は、利用者が財務諸表を理解する上で必要な会計方針と、他の会計方針とを区別していない。

(b) 一部の企業は、会計方針の次のような種類を区別していない。

(i) 企業が次の両方又はいずれかを行うもの

1. IFRS基準で認められている代替的な会計方針の間で選択を行う

2. 会計方針の適用において重要な判断及び/又は仮定を行う

(ii) その他の会計方針、すなわち、企業に選択肢がなく、当該方針を適用する際に重要な判断及び仮定を行わない会計方針

(c) 会計方針を記述する際に、一部の企業は、IFRS基準に示されている要求事項を企業自身の状況に合わせることをなして複製している。

その結果、財務諸表利用者は会計方針に関するどの情報が重要なのかを識別することが困難であると感じることがある。

6.7 当審議会はまた、IFRS基準の現行の要求事項は下記に関してガイダンスをほとんど提供していないというフィードバックを企業から受けている。

- (a) 会計方針は何によって重要となるのか
- (b) 重要な会計方針に関してどの情報を開示すべきか
- (c) 会計方針の開示を財務諸表のどこに記載すべきか

当該論点への対処のアプローチ

- 6.8 当審議会は、企業が財務諸表利用者により有用な情報を提供するのを助けるために、下記の領域においてガイダンスを開発すべきかどうかを検討した。
- (a) 会計方針は何によって重要となるのか (6.9 項から 6.16 項)
 - (b) 重要な会計方針に関してどの情報を開示すべきか (6.17 項から 6.19 項)
 - (c) 会計方針の開示を財務諸表のどこに記載すべきか (6.20 項から 6.27 項)

会計方針は何によって重要となるのか

- 6.9 利害関係者は、企業がどの会計方針を開示すべきかに関して、次のような異なった見解を伝達した。
- (a) 一部の機関投資家等の利害関係者は、利用者が財務諸表を理解するのに役立つために、企業は下記のどちらかの会計方針のみを開示する必要があると述べている。
 - (i) 当期中に変更があったもの
 - (ii) 企業が次のいずれかを行う場合
 - (i) IFRS 基準で認められている代替的な会計方針の間で選択を行う
 - (ii) 会計方針の適用において重要な判断及び/又は重要な仮定を行う
 - (b) 他の利害関係者は、利用者が財務諸表を理解するために、他の会計方針（例えば、重要性のある項目、取引又は事象に関するすべての会計方針）の開示も必要であると述べている。
 - (c) その他の利害関係者は、一部の財務諸表利用者（例えば、個人の投資者）は、財務諸表の作成に使用されているすべての会計方針の開示から便益を得るであろうと述べている。
- 6.10 利害関係者の見解が、6.9 項に示したようにさまざまであるため、当審議会の予備的見解は、企業がどの会計方針を開示すべきかを決定するのに役立つため、一般開示基準に追加的な要求事項を盛り込むべきであるということである。

- 6.11 当審議会の予備的見解は、会計方針の開示が、財務諸表の主要な利用者が財務諸表に含まれる情報を理解するために必要である場合には、会計方針は重要であると考えるべきであり、したがって、IAS 第1号の第117項（6.2項参照）に従って開示すべきであるということである。議論において、当審議会は会計方針の3つのカテゴリーを識別した（6.12項から6.14項）。
- 6.12 カテゴリー1 — 財務諸表に含まれる情報を理解するために常に必要で、かつ、重要性のある項目、取引又は事象に関連する会計方針
- (a) 企業が方針の変更を要求されたか又は変更することを選択したかのいずれかにより、報告期間中に変更された会計方針
 - (b) IFRS 基準で認められている代替案の中から選択された会計方針（例えば、投資不動産を原価又は公正価値のいずれかで測定する選択肢）
 - (c) 具体的に当てはまる IFRS 基準が存在しない場合に、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って策定された会計方針
 - (d) 企業が会計方針を適用する際に IAS 第1号の第122項及び第125項（6.5項参照）に記述されている重要な判断及び／又は仮定をすることが要求される会計方針⁴⁹

当審議会の予備的見解は、カテゴリー1の会計方針は開示すべきであるということである。

- 6.13 カテゴリー2 — カテゴリー1には含まれないが、関係する金額又は性質のいずれかにより、財務諸表にとって重要性のある項目、取引又は事象に関連する会計方針。当審議会の予備的見解は、これらの会計方針の開示は、関連する情報に重要性があること及び財務諸表の主要な利用者が IFRS の専門家であることは期待されていないため、必要であるということである⁵⁰。カテゴリー2の会計方針が開示されていない場合には、IFRS の要求事項に習熟していない財務諸表利用者は、財務諸表を理解するために IFRS 基準を調べることが必要になる。例えば、前払費用に係る繰延税金負債の IAS 第12号「法人所得税」に従った測定は通常、大半の企業にとってカテゴリー1の会計方針とはならない。したがって、前払費用に係る繰延税金負債に重要性がある場合には、繰延税金負債に関する会計方針はカテゴリー2の会

⁴⁹ これらの会計方針は必ずしも、会計方針を適用する際に多数の会計上の見積り（IAS 第8号で定義）が必要となる会計方針と同じではない。

⁵⁰ 「概念フレームワーク」公開草案の2.35項では次のように述べている。「財務報告書は、事業及び経済活動についての合理的な知識を有し、情報を入念に検討し分析する利用者のために作成される。」

計方針となる。

- 6.14 カテゴリー3 — 企業が財務諸表を作成する際に使用する他の会計方針で、カテゴリー1にもカテゴリー2にも含まれないもの。これらは、財務諸表にとって重要性のない項目、取引又は事象に関連するものである。当審議会の予備的見解は、このような会計方針の開示は、主要な利用者が財務諸表の中の情報を理解する上で不要であるということである。
- 6.15 企業が財務諸表を作成する際に使用していない会計方針は、開示すべきではない。そのような開示は利用者に何の便益も与えず、財務諸表の理解を困難にすることがあるからである。
- 6.16 6.12 項から 6.14 項の 3 つのカテゴリーの検討を受け、当審議会の予備的見解は、一般開示基準は次のようにすべきであるということである。
- (a) 企業がどの会計方針を開示すべきなのか及びその理由をよりよく理解するのを助けるため、会計方針の開示を提供する目的を説明する。財務諸表において会計方針を開示する目的は、次のような会計方針についての企業固有の記述を提供することである。
 - (i) 企業が財務諸表の作成表示の際に適用しており、かつ、
 - (ii) 財務諸表の理解のために必要である。
 - (b) 会計方針の 3 つのカテゴリーを記述し、企業が開示を要求されるのは財務諸表の理解に必要な方針（すなわち、カテゴリー1 及び 2）のみである旨を明確化する。
 - (c) 企業はカテゴリー3 の会計方針を開示することを要求されない旨を説明する。さらに、企業は、カテゴリー3 の開示を行うことを、重要性のある情報を覆い隠したり、財務諸表の理解を困難にしたりするために容認すべきではない。

重要な会計方針に関してどの情報を開示すべきか

- 6.17 当審議会は、重要な会計方針に関する情報の効果的でない開示は、主として、重要性の概念を適用する際の困難によるものであるようであると考えている。具体的には、重要な会計方針を識別した後に、企業は当該重要な会計方針に関するどの情報が、財務諸表の主要な利用者が行う意思決定に影響を与えることが合理的に見込まれるのかを評価することが困難である。当審議会は、財務諸表を作成する際に企業が重要性に関する判断を行うのを助けるため、実務記述書によるガイダンスを開発している（1.16 項(a)参照）。

- 6.18 当審議会は、一部の企業が IFRS 基準に示されている要求事項を自社の状況に合わせることなしに複製しているという懸念に対応して、追加的なガイダンスを開発すべきかどうかを検討してきた。当審議会は、会計方針に関する企業固有の開示が利用者にとって最も有用であると提案する。これは次のことを意味する。
- (a) 企業が財務諸表を作成する際に当該会計方針を使用している。
 - (b) 企業は、単純に他の多くの企業に当てはまることのある一般的な記述を提供するのではなく、当該企業についての利用者の理解を深めるために、IFRS 基準の要求事項を自社の状況にどのように適用したのかを記述する。例えば、財の移転による収益が、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の要件に従い、企業が顧客に財を移転するという履行条件を充足した時に認識されると開示するのは、一般的な（又はボイラープレートな）会計方針の開示の一例である。収益認識に関する当該企業の会計方針の企業固有の記述の一例には、企業が財に対する支配を顧客にいつ移転したのかをどのように決定しているのかに関する情報の提供が含まれる可能性がある。
- 6.19 当審議会の予備的見解は、一般開示基準は、6.16 項(a)に記述したように、企業固有の記述を要求することを明確化すべきであるということである。当審議会は、企業固有の情報の伝達も、第 2 章「効果的なコミュニケーションの原則」において効果的なコミュニケーションの原則の 1 つとして識別している。当審議会の予備的見解は、企業が会計方針の開示を企業固有のものとするものの必要性に関して追加的なガイダンスを示すことは不必要であるということである。

会計方針の開示を財務諸表のどこに記載すべきか

- 6.20 IAS 第 1 号の第 113 項から第 114 項は、注記の体系的な順序に関する要求事項を示している。当審議会は、財務諸表利用者には有用な情報を提供するための会計方針の最良の記載場所を企業が判断するのを助けるために追加的なガイダンスを開発すべきかどうか検討した。
- 6.21 当審議会の予備的見解は、次のようなガイダンスを提供すべきであるということである。
- (a) 会計方針をどこに開示することが考えられるのかに関する代替案を示す（6.22 項から 6.24 項に記述しているように）。
 - (b) 企業は IAS 第 1 号の第 122 項及び第 125 項に記述されている重要な判断及び仮定に関する情報を、関連する会計方針に関する開示に隣接して開示すべきである（ただし、企業が、他の構成方法の方が、財務諸表の理解可能性を改

善するのでより適切であると判断する場合は除く) 旨を説明する (6.25 項から 6.27 項)。

当審議会は、このガイダンスを一般開示基準又は強制力のないガイダンス (あるいは両者の組合せ) に含めるべきかについて、予備的見解をまだ形成していない。2.12 項から 2.15 項では、当審議会が使用する可能性のある強制力のないガイダンスのさまざまな形式を記述し、強制力のないガイダンスの公表と基準に要求事項を含めることとの主な相違点を明らかにしている。

会計方針の開示の場所

6.22 企業は、どの会計方針を開示すべきかを識別する際や、それらを注記のどこで開示すべきかを決定する際、及び (例えば、当該方針を最初に置くことによって) 特定の会計方針を目立たせるべきかどうかを決定する際に、判断を行使する。会計方針の開示の構成と記載場所に関して、次のような代替案が考えられる。

- (a) すべてを単一の注記に開示する。すべての会計方針を 1 か所にまとめることにより、財務諸表がどのように作成されているのかについての包括的な理解を促進し、どの情報が企業の会計方針の一部なのかが明確になる。
- (b) 個々に、それぞれの会計方針に関連する情報と同じ注記に含めて開示する。例えば、投資不動産に関する会計方針を投資不動産の注記に含めて開示することが考えられる。これにより会計方針の有効性及び理解可能性が改善する可能性がある。投資不動産の注記における情報が、企業が会計方針をどのように適用したのかを説明するのに役立つことがあるからである。
- (c) (a)と(b)の組合せ。例えば、企業が複数の項目を対象とした会計方針に関する開示を別個にの会計方針の注記に含めるが、残りは関連する情報と同じ注記において開示することが考えられる。

6.23 6.22 項のどの代替案を企業が選択したにしても、企業は、カテゴリ 1 の会計方針の記載場所を、例えば、注記の索引又は財務諸表の目次ページにおいて、それらがどこに開示されているのかを記述することによって、明瞭に識別すべきである。これにより、これらの会計方針に財務諸表利用者が容易にアクセスできるようになる。

6.24 当審議会の予備的見解は、企業は財務諸表の理解に必要な会計方針 (重要な会計方針 — カテゴリ 1 及び 2) のみを開示すべきであるということである。企業がカテゴリ 3 の会計方針を開示することを選択する場合、財務諸表利用者が最も重要な情報を識別するのに役立つために、次のことによって、それらを重要な会計方

針と別個にすることを検討することが考えられる。

- (a) カテゴリー3の会計方針を別個の注記に、又は会計方針の注記の末尾に開示する。カテゴリー3の会計方針の開示を重要な会計方針の開示と別個にすることで、重要な会計方針に関する開示が覆い隠すリスクが低くなる。
- (b) カテゴリー3の会計方針を財務諸表の外で開示し、その場所への相互参照を行う。例えば、
 - (i) 財務諸表の付録又は年次報告書の別の部分において表示する。又は、
 - (ii) 企業の公開のウェブサイトにおいて表示する。

カテゴリー3の会計方針の開示は、財務諸表にとって重要性のない項目、取引又は事象に関するものであるため、IFRS基準に準拠するために必要なものではなく、4.9項の要件は適用されない。

重要な判断及び仮定の開示の場所

6.25 IAS第1号は、重要な判断及び仮定に関する情報を開示することを企業に要求している(6.5項参照)。次のような記載場所がこのような開示に使用されることがある。

- (a) 関連する会計方針のそばで開示する。
- (b) 関連する情報と同じ注記に含めて開示する。例えば、収益に関するすべての重要な判断及び仮定を、収益の注記において開示する(これは、会計方針が開示される場所によっては、収益についての関連する会計方針のそばとなる場合もある)。
- (c) 一括して別個の注記で開示する。

6.26 一部の財務諸表利用者は、当審議会に、企業の重要な会計方針に関する情報を、当該会計方針の適用の際に行った重要な判断及び仮定に関する情報と併せて開示することを選好すると述べた。一部の利用者は、これは、関連する判断及び仮定が当該会計方針を適用する際にどのように行われているのかも記述していれば、会計方針の開示の理解が容易になるからであると述べた。しかし、これをどのようにして行うのかに関して、利用者の見解は分かれている。

- (a) 一部の利用者は、財務諸表がどのように作成されているのかの包括的な理解を提供するために、企業の重要な会計方針並びに重要な判断及び仮定のすべてが単一の注記に開示される方を選好すると述べた。

- (b) 一部の利用者は、企業が単一の注記に特定の項目、取引又は事象に関するすべての情報（関連する会計方針並びに当該会計方針を適用する際に使用した重要な判断及び仮定を含む）を含めることを選好している。例えば、一部の利用者は、企業の投資不動産に関するすべての情報（投資不動産に関する会計方針並びに当該会計方針を適用する際に使用した重要な判断及び仮定を含む）が同じ注記に開示されることを選好している。この情報のすべてを 1 か所に含めることで、特定の項目、取引又は事象の包括的な理解を利用者に提供する。

6.27 企業の会計方針の開示を財務諸表利用者にとってより有用とするためには、当審議会の予備的見解は、次のとおりである。

- (a) 会計方針を適用する際に使用した重要な判断及び仮定を、6.26 項(a)又は 6.26 項(b)に記述したように、当該会計方針の開示に隣接して開示すべきである（ただし、別の場所の方が財務諸表の理解可能性が改善されると企業が判断する場合を除く）。
- (b) 企業が重要な判断又は重要な仮定を行うことが要求される会計方針に関する開示も、6.23 項で記述したように明瞭に強調すべきである。

当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問

質問 10

当審議会の予備的見解は次のとおりである。

- 一般開示基準には、6.16 項に記述したように、どの会計方針を開示すべきかの決定に関する要求事項を含めるべきである。
- 会計方針の開示の場所に関する下記のガイダンスを、一般開示基準又は強制力のないガイダンス（あるいは両者の組合せ）のいずれかに含めるべきである。
- 6.22 項から 6.24 項に記述したような、会計方針の開示の場所に関する選択肢
- 企業は重要な判断及び仮定に関する情報について、関連する会計方針に関する開示に隣接するように開示する（ただし、別の構成の方が適切である場合を除く）という推定

(a) 一般開示基準には、どの会計方針を開示すべきかの決定についての要求事項（6.16 項に記述）を含めるべきであるという当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合には、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

(b) 会計方針の開示の場所に関するガイダンスの開発に関する当審議会の予備的見解に

同意するか。賛成又は反対の理由は何か。このガイダンスを一般開示基準又は強制力のないガイダンス（あるいは両者の組合せ）に含めるべきだと考えるか。その理由は何か。

質問 10(b)において強制力のないガイダンスの公表を支持する場合には、提案する強制力のないガイダンスの形式（2.13 項(a)から(c)に列挙している）を特定し、論拠を示されたい。

第7章 — 統一的な開示目的

- 7.1 当審議会は、IFRS 基準において明確な開示目的がないことが、開示の問題点の原因になっていると聞かされている。本章では次のことを検討している。
- (a) 当審議会が、基準において統一性のより高い開示目的及び開示要求を開発するための基礎（又は枠組み）を提供するために、統一的な一組の開示目的（統一的な開示目的）を開発すべきかどうか
 - (b) 当審議会が、財務諸表におけるすべての開示を扱う単一の基準又は一組の基準を設けることを検討すべきかどうか

統一的な開示目的は、主として注記の内容を扱うことになる⁵¹。

他の文書における現行の要求事項、ガイダンス及び提案

- 7.2 「概念フレームワーク」公開草案の 3.4 項は、財務諸表の目的を次のように記述している。

企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報を提供すること

- 7.3 「概念フレームワーク」公開草案の 7.16 項は、下記のガイダンスを提案している。

基準の中に具体的な表示及び開示の目的を含めることによって、企業が目的適合性のある情報を識別し、当該情報を最も効率的かつ効果的な方法で伝達する方法を決定することが可能になる。

- 7.4 最近の一部の IFRS 基準は、当該基準で要求している開示を対象とした開示目的を含んでいる。

論点は何か

- 7.5 当審議会は、財務諸表の目的（7.2 項参照）は一般的すぎて、財務諸表の主要な利用者に企業の資産、負債、持分、収益及び費用、並びに関連する取引及び事象に関してどのような具体的な情報を伝達すべきかについて、企業が判断を行使する助けとならないというフィードバックを受け取った。

⁵¹ 場合によっては、開示要求は、情報を基本財務諸表に表示するか又は注記で開示するかの柔軟性を企業に与えている。統一的な開示目的はこうした開示要求にも適用されることになる。

- 7.6 一部の IFRS 基準は開示目的を含んでいない。当審議会は、このため企業及び他の利害関係者がそれらの基準の開示要求の一部について目的を理解することや、それによってどのような情報を開示すべきかを決定する際に判断を行使することが困難になっていると聞かされている。一部の利害関係者は、開示目的がないことは、規範的に書かれた開示要求のリスト（8.4 項で論じている）と相まって、企業が、どのような情報を財務諸表の利用者に伝達すべきかに焦点を当てずに、開示要求を、財務諸表を作成するにあたってのチェックリストとして機械的に適用することを助長していると述べている。
- 7.7 IFRS 基準に開示目的が含まれる場合、当該目的は、個々のトピック（例えば、リース）に関する議論の一部として、おおむね互いに独立に開発されている。このため、開示目的の言葉遣いの不整合や、異なる基準における開示要求の間の関係についての配慮の不足をもたらしている。

当該論点への対処のアプローチ

- 7.8 本節では、当審議会がこれらの問題に対処するために採用し得る次のような対応について検討している。
- (a) 統一的な開示目的の開発（7.9 項から 7.14 項）
- (i) 方法 A — 企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して開示される異なる種類の情報に焦点を当てる（7.15 項から 7.21 項）。
- (ii) 方法 B — 財務諸表利用者が将来のキャッシュ・インフローの見通しを評価し、経営者のスチュワードシップを評価する方法をよりよくに反映するために、企業の活動に関する情報に焦点を当てる（7.22 項から 7.33 項）。
- (iii) 方法 A と方法 B のハイブリッド型（7.34 項から 7.37 項）
- (b) すべての開示を扱う単一の基準又は一組の基準を設ける可能性（7.38 項から 7.41 項）

統一的な開示目的の開発

- 7.9 当審議会は、7.5 項から 7.6 項で識別されている問題点は、開示目的の必要性があることを示唆していると考えている。7.7 項で識別されている問題点は、開示目的が個々の基準に焦点を当てのではなく、共通の基礎を使用して（例えば、開示目的の単一の統一的なセット（統一的な開示目的）に基づいて）開発されることにより、開示目的を改善できることを示唆している。

- 7.10 統一的な開示目的は、財務諸表の目的及び注記の役割とよりよく結び付いた開示目的及び各基準における要求事項を開発し構成するための基礎（又は枠組み）として使用することができる。また、統一的な開示目的により、次のようになる。
- (a) 当審議会が新しい開示目的及び開示要求を開発するか又は既存のものを見直す上で透明性のある基礎を提供する。これにより、開示目的及び各基準の要求事項の首尾一貫性が促進される。
 - (b) 当審議会が基準におけるより焦点を絞った開示要求を開発するのに役立つ、それぞれが統一的な開示目的を扱うのに役立つように設計される。
 - (c) 企業が開示目的及び基準の要求事項の基礎を理解し、どのような情報を利用者が必要としているのかを判断するのに役立つ。
 - (d) すべての利害関係者が、開示要求をチェックリストのように使用するのではなく、財務諸表利用者のニーズに焦点を当てた開示目的に基づいて開示に関する決定を行うことを奨励する。
- 7.11 当審議会の予備的見解は、統一的な開示目的は、IFRS 基準において開発し、含めるべきであり、これを、例えば、単に当審議会が基準の文案作成のために使用する手引きとすべきではないということである。これにより次のようになる。
- (a) 統一的な開示目的が権威のあるものとなり、可視性が高まる。
 - (b) 個々の基準における開示目的で具体的に扱われていない取引について、統一的な開示目的が考慮されることが確保される。
 - (c) 追加的な情報についての IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の要求事項（4.26 項参照）に準拠するために、具体的な IFRS 基準に定められた情報以外にどのような追加的な情報を財務諸表に含めるべきかを企業が識別するのに役立つ。
- 7.12 当審議会の予備的見解は、統一的な開示目的を一般開示基準に含めるべきであるということである。しかし、当審議会は、他の場所も考えられると考えている。例えば、7.38 項から 7.41 項は、すべての開示目的及び開示要求を、すべての開示を扱う単一の基準に一括して含める可能性を検討している。
- 7.13 当審議会は、統一的な開示目的を開発する方法として、2 つの代替的な方法を検討した。これらの方法は、「概念フレームワーク」公開草案で提案している財務諸表の目的（7.2 項参照）を考慮して開発されたものである。
- (a) 方法 A — 企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して開示される異なる種類の情報に焦点を当てる（7.15 項から 7.21 項参照）。

(b) 方法B — 企業の活動に関する情報に焦点を当てる(7.22項から7.33項参照)。

これら2つの方法は相互排他的ではない(7.34項から7.37項参照)。

7.14 当審議会は、方法A及び方法B、又は他の方法の開発や適用について詳細には検討していない。したがって、7.15項から7.37項の各方法の記述は、統一的な開示目的がどのようにして開発される可能性があるのかに関する議論を生み出すことを意図したものであり、これらの方法を当審議会がどのように適用するのかに関する包括的な説明を示そうとしたものではない。

方法A — 情報の種類に焦点を当てる

方法Aの説明

7.15 方法Aでは、開示目的及び開示要求は、開示される情報の種類に基づいて開発され、体系化されることになる。したがって、統一的な開示目的の開発における最初の一步は、どのような種類の情報が、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表の主要な利用者にとって有用なのかを識別することであろう⁵²。

7.16 当審議会は通常、個々の基準における開示目的及び開示要求について、当該基準の範囲に含まれる項目に関する、財務諸表利用者に有用な種類の情報に基づいて開発している。したがって、方法Aは当審議会の支配的なアプローチと整合的である。方法Aは、注記の内容に関しての当審議会の予備的見解(特定の種類の情報を記載すること)とも整合的である(第3章「基本財務諸表及び注記の役割」の3.7項参照)。方法Aを統一的な開示目的を開発するために使用した場合、当審議会の現行のアプローチに次のような精緻化をもたらすことになる。

(a) 現行のアプローチがどのように適用されているのかを明確にし、基準における開示目的の開発プロセスの透明性を高めることになる。

(b) 開示目的及び開示要求を開発する上で共通の出発点を提供し、基準間の整合性が高まることにつながると見込まれる。すべての開示目的及び開示要求が一般開示基準における統一的な開示目的に基づくことになり、企業の資産、負債、持分、収益及び費用並びに関連する取引の部分集合を対象とし、個々の基準に焦点を当てないからである。後者のアプローチの一例として、IAS第19号「従業員給付」に含まれている退職後給付に関する開示目的及び開示要求は、

⁵² 「概念フレームワーク」公開草案における財務諸表の目的は、キャッシュ・フローに関する情報の提供に言及していない。現金及びキャッシュ・フローに関する情報は財務諸表利用者にとって重要であるが、キャッシュ・フローは「概念フレームワーク」公開草案において財務諸表の独立の構成要素としては識別されていない(ただし、資産は構成要素であり、現金は資産の一種である)。

企業の従業員給付制度に関して財務諸表利用者にとって有用となるであろう情報を考慮して開発されたものである。

- 7.17 当審議会は、統一的な開示目的を開発するための基礎として使用できる情報の種類についての下記のリストを検討したが、それに関する予備的見解は形成しなかった。

下記に関する情報

- (a) 報告企業（例えば、企業とその活動に関する情報）
- (b) 方法、仮定及び判断（例えば、企業の重要な会計方針に関する情報）
- (c) 基本財務諸表に含まれる項目（例えば、行項目の追加的な分解）
- (d) 未認識の項目（例えば、その性質及び影響に関する情報）
- (e) リスク及び他の不確実性（例えば、ヘッジ及び他の形態のリスク軽減に関する情報）
- (f) 経営者の受託責任（例えば、経営者の報酬及び経営者との他の取引に関する情報）
- (g) 後発事象（例えば、その性質及び影響に関する情報）

例えば、(e)について使用できる統一的な開示目的の一例として下記が考えられる。

リスク及び他の不確実性が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える可能性のある影響を、利用者が理解し評価するのに役立つために、リスク及び他の不確実性に関する情報を開示する。

- 7.18 当審議会は、どのような情報を開示すべきかを検討するにあたり、情報を注記において種類別にグループ分けする方法が他にもあると考えている。例えば、別のアプローチとして、情報を目的に応じて識別してグループ分けすることが考えられる（例えば、そのようなグループの 1 つとして、当期中の各項目の変動を理解するために必要な種類の情報（残高の調整表など）が考えられる）。当審議会は、他の基準設定主体が異なるグループ分けを検討してきたと考えている⁵³。当審議会が方法 A を開発することを決定した場合には、他のグループ分けを検討に入れる予

⁵³ 例えば、2014 年の FASB 公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク — 第 8 章：財務諸表注記」、2012 年の EFRAG、ANC 及び FRC のディスカッション・ペーパー「注記に関する開示フレームワークに向けて」、本ディスカッション・ペーパーの 8.8 項における NZASB スタッフのグループ分けなど。

定である。

方法 A と整合的となる開示目的及び開示要求を開発するアプローチの例示

7.19 ニュージーランド会計基準審議会のスタッフ（NZASB スタッフ）が、基準の開示要求の文案作成に対するアプローチを開発した（第8章「NZASB スタッフの IFRS 基準の開示要求の文案作成に対するアプローチ」参照）。NZASB スタッフのアプローチの1つの側面は、利用者がなぜ特定の種類の情報を求めるのかを説明するための開示目的及び下位の開示目的の開発である。NZASB スタッフのアプローチのこの側面は、8.6項から8.11項で説明しているように、方法 A と整合的である。NZASB スタッフは、財務諸表の目的を満たすために開示すべき情報の種類を識別しており、これらは7.17項で識別したものと類似している。こうした種類の情報が、IFRS 基準における目的及び要求事項の文案作成のためのアプローチを開発するために使用された。

方法 A の利点と欠点

7.20 方法 A には次のような利点がある。

- (a) フィードバックでは、開示目的及び開示要求には改善の余地があると指摘されているが、それらを根本的に変更する必要があるという証拠は提供されていない。方法 A は基準における既存の開示目的及び開示要求の多くに文脈を与えることになり、したがって、当審議会は IFRS 基準に根本的な変更を加える必要がない。
- (b) 7.16項で説明したように、当審議会の現行の方法を説明し明確にする。
- (c) 開示目的を満たさないので基準から削除できる目的適合性のない開示要求の識別を促進にする。
- (d) 基準における開示要求の根拠（すなわち、その特定の情報が財務諸表利用者にとって有用である理由）を企業が理解するのに役立つ、企業が重要性の判断を行うのに役立つ。
- (e) IFRS 基準において開示要求が現在開発されている方法を大幅に変更しない可能性が高いので、企業がすでに情報を効果的に伝達している場合には、開示の大幅な変更を企業に強制しない可能性が高い。
- (f) 企業が、資産、負債、持分、収益及び費用のそれぞれの種類に関する情報のそれぞれのグループ分けを開示の「ビルディング・ブロック」として使用し、注記における開示を最も効果的なコミュニケーションを提供する方法で体系化

することができる。例えば、企業は次のような開示をすることを決定する可能性がある。

- (i) 有形固定資産に関する異なる種類の情報のすべてを一括して、又は
- (ii) 特定の種類のすべての情報を一括して（例えば、企業の資産及び負債のすべてから生じる主要なリスクに関する情報のすべて）

7.21 方法 A には次のような欠点がある。

- (a) 当審議会が開示目的及び開示要求を開発する方法について、他の関係者の行動の変化を促進するために必要とされる可能性のあるより根本的な変更をもたらさない。例えば、次のようなことがある。
 - (i) 開示目的が既存の開示要求に文脈を加えるだけであるならば、一部の企業は、開示目的を満たすために情報のコミュニケーションを改善する方法を検討せずに、開示要求を機械的にチェックリストとして適用し続ける可能性がある。
 - (ii) 基準の軽微な変更は、どのような具体的な情報の開示が要求されるのかに関しての見方の変更を促すだけで、企業が当該情報を伝達する方法が大幅な全体的改善をしない可能性がある。
- (b) 統一的な開示目的が情報の種類に基づく場合には、開示要求は依然として個々の基準において資産、負債、持分、収益及び費用の種類それぞれについて提供することが必要となる可能性が高いであろう。これは、開示要求の長大なリストと基準間での繰返しを依然としてもたらす可能性がある。
- (c) 開示目的は、情報を開示する理由を企業が理解するのに役立たない可能性がある。情報の種類に焦点を当てるものであり、利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通し及び企業の資源に係る経営者の受託責任を評価するために必要とする情報とは直接的に結び付かないからである。

方法 B — 企業の活動に焦点を当てる

方法 B の説明

7.22 7.21 項に示した欠点に対処するため、また、行動の変化を奨励し開示を改善するには、より根本的な変更が必要であるというフィードバックに対処するため、当審議会は第 2 の方法である方法 B を検討した。方法 B では、開示目的及び開示要求は一般的に企業の主要な活動に基づいて開発され、体系化されることになる。

- 7.23 具体的には、方法 B では、統一的な開示目的は次のものに対処するために開発される。
- (a) 財務諸表の作成の基礎を理解するために必要な情報
 - (b) 企業の活動に関する情報で、利用者が将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価し、経営者の受託責任を評価するのに役立つもの
- 7.24 財務諸表の作成の基礎を理解するために必要な情報に対処するために開発される統一的な開示目的（7.23 項(a)）は、方法 A で開発されるもの（7.17 項(a)及び(b)参照）と類似するものとなり、次のような種類の情報を扱うことが必要となる。
- (a) 報告企業に関する詳細
 - (b) 方法、仮定及び判断（例えば、企業の重要な会計方針）に関する詳細
- 7.25 しかし、方法 A とは異なり、方法 B では統一的な開示目的を企業の下記の活動に関する情報を扱うために開発することになる。その狙いは、財務諸表利用者が将来の正味キャッシュ・インフローと経営者の受託責任の両方を評価する上で役立つ情報を提供することである（7.23 項(b)）。
- (a) 営業活動及び投資活動（下記に関する情報を含む）
 - (i) 営業遂行能力
 - (ii) 事業セグメント
 - (iii) 企業結合
 - (b) 財務活動（下記に関する情報を含む）
 - (i) 流動性及び支払能力
 - (ii) 資本構成及び自己資本管理
 - (c) 非継続事業
 - (d) 税務
- 7.26 方法 B は、資産、負債、持分、収益及び費用に関して開示すべき情報の種類を最初に検討するものではなく、最初に活動の識別に焦点を当て、その後当該活動に関する有用な情報に焦点を当てるものである。このようにして、方法 B は方法 A よりも全体論的な開示目的の開発につながる可能性がある。方法 B は異なる資産、負債、持分、収益及び費用ではなく、統合されたベースで活動に焦点を当てるから

である。例えば、方法 B は、すべての営業資産を一括して考慮する。資金調達方法（すなわち、購入したのかリースしたのか）や性質（すなわち、有形なのか無形なのか）は問わず、その狙いは、営業資産が営業キャッシュ・フローに（すなわち、企業の営業活動に関連して）どのように寄与するのかに関する一組の開示を提供することである。営業資産がどのように資金調達されているのかに関する情報は、企業の財務活動について開発される開示目的及び開示要求で扱われることになる。資産の異なる性質に関する情報は、異なる種類の資産に関する企業の会計方針を含むので、財務諸表の作成の基礎に関する開示目的及び開示要求において対処されることになる。

- 7.27 方法 B は、当審議会が開示目的及び開示要求を開発する方法の根本的な変更となる。方法 B を検討する場合には、ほとんどの場合、開示目的は個々の基準については開発されないことになる。複数の基準にまたがる項目及び取引が一括して考慮されることになるからである。しかし、これは、当審議会が、統一的な開示目的及び関連する開示要求を基準の中で企業の活動に応じてどのように体系化すべきかを決定することが必要となることを意味する。また、当審議会は、どの資産、負債、持分、収益及び費用を異なる活動（例えば、営業、財務又は投資）に区分すべきなのかを規定すべきかどうか、あるいはこの領域での判断の行使を認めるべきかどうかを決定することが必要となる。
- 7.28 方法 B に基づく開示目的及び開示要求は、企業が、各項目が財政状態計算書及び財務業績の計算書に表示されているのと同じ順序を使用せずに、注記を主要な活動に合わせて体系化することを奨励する可能性がある。一部の企業はすでに、注記における情報をグループ分けする際に活動に基づく構成を使用している。方法 B では、統一的な開示目的を満たす限り、企業は依然として、財務諸表の構成を自社の状況に合うように修正することができるであろう。

方法 B と整合的となる開示目的及び開示要求を開発するアプローチの例示

- 7.29 当審議会が 2016 年 1 月に公表した IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の修正（1.15 項(b)）は、方法 B が実務でどのように適用される可能性があるのかを例示している。企業の財務活動についての開示目的及び関連する開示要求の開発を伴っていたからである。当該修正は、複数の異なる基準（例えば、IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 16 号「リース」）からの負債に関する開示をまとめた。
- 7.30 IAS 第 7 号の修正の第 44A 項における開示目的は、流動性及び支払能力に関して目的がどのように開発され得るのかの一例を示している（7.25 項(b)(i)）。そこには、次のように書かれている。

企業は、財務活動から生じた負債の変動（キャッシュ・フローから生じた変動と非資金変動の両方を含む）を財務諸表利用者が評価できるようにする開示を提供しなければならない。

- 7.31 本ディスカッション・ペーパーの付録において、開示目的及び開示要求を開発し、体系化するに際して方法 B が実務においてどのように適用され得るのかについて、2つの追加的な例を示している。両方とも、現在は複数の基準に散らばっている類似した開示要求を書き直し、企業の活動を基礎とする統一的な開示目的の下で統合するにあたり、方法 B を適用することがどのようにして可能となり得るのかを示している。

方法 B の利点と欠点

- 7.32 方法 B には次のような利点がある。
- (a) 多くの企業が自らの活動について考えている方法や、多くの財務諸表利用者が活動別に開示される情報を選好していることに（2016年に行われた IAS 第7号の修正のように）整合している。
 - (b) 当審議会が財務諸表において情報を開示する理由を明確に示すことを促す（開示目的の焦点を、企業の活動及び利用者が将来の正味キャッシュ・インフロー及び経営者の受託責任を一般的に評価する方法に置くことによって）。
 - (c) 資産、負債、持分、収益及び費用の種類に関する情報を統一的な開示目的の下でまとめるので、異なる開示の間の関係を強調するものとなる。方法 B においては、当審議会は開示要求を設定する際に規律が必要となる。これらの要求事項を、（例えば、単一のクラスの資産ではなく）資産、負債、持分、収益及び費用のグループ全体に適用する必要があるからである。
 - (d) 類似する開示目的が異なる基準にわたり独立に開発される場合に生じる可能性のある繰り返しと不整合を防ぐのに役立つ。
 - (e) 当審議会が現在使用している支配的な方法と異なっており、行動の変化（例えば、開示に対するチェックリスト・アプローチの阻止）を奨励する可能性が高くなる可能性がある。
- 7.33 方法 B には次のような欠点がある。
- (a) 開示要求の開発に対する当審議会の現在のアプローチ及び利害関係者が当該要求事項を適用する方法の重大な変更となるが、その便益は検証されていない。IFRS 基準における開示目的及び開示要求の根本的な見直しが必要となる。

開示目的及び開示要求を個々の基準について開発することが困難となる可能性があるため、当審議会は開示に関する単一の基準の開発を検討する可能性があり、これには統一的な開示目的と開示要求の両方が含まれることになる。開示についての単一の基準を設けることに伴う論点については、7.38 項から 7.41 項で検討している。

- (b) すべての利害関係者及び当審議会の心構えの重大な変化が必要となり、これには相当の教育と時間を要する可能性がある。
- (c) 一部の情報（例えば、関連当事者取引又は継続企業の不確実性に関する情報）は、活動別よりも情報の種類別の方がよりよく体系化される可能性がある。この理由から、方法 B は作成の基礎に関する情報を企業の活動に基づいて考慮しない（7.24 項参照）。この方法で体系化することが困難だからである。
- (d) すべての企業が自社の活動について考えている方法を反映せず、（資産、負債、持分、収益及び費用の種類別にではなく）情報を活動別に識別し提供するための内部のシステム及びプロセスの変更を導入することは、企業にとって高コストとなる可能性がある。
- (e) 情報を最も効果的に伝達する方法で注記における開示を体系化することは、方法 A よりも与える柔軟性が少なくなる可能性がある（特に、当審議会在、どの活動が営業活動、財務活動及び投資活動に分類されるのかを定義した場合）。
- (f) 事業活動が営業、投資又は財務のいずれに分類されるのかによって、事業活動が異なる企業間での比較可能性に影響を与える可能性がある。さらに、一部の活動については営業と財務を区別することが困難となる可能性（例えば、金融機関の活動）があり、これはたとえ類似した業種の場合でも企業間の比較可能性の欠如をもたらす可能性がある。

表 7.1 : 方法 A と方法 B の比較

	方法 A	方法 B
統一的な開示目的の 開発の基礎	企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して開示される異なる種類の情報を考慮（情報の種類に焦点）	企業の異なる活動についてどのような情報を開示すべきかを考慮（活動に焦点）
開示目的を個々の基準において示す必要性（すなわち、基準レベルでの目的）	個々の基準において依然として開発されるであろう開示要求を支えるために開発される可能性が高い。 統一的な開示目的は、資産、負債、持分、収益及び費用に関する有用な情報を全般的に扱うように開発される。それらを特定の種類の資産、負債、持分、収益及び費用並びに関連する取引に、より具体的に個々の基準における開示目的として適用できる。	開発される可能性は低い。統一的な開示目的は、企業の活動に関する情報に対応するために開発される。これらの目的をより具体的に個々の基準における開示目的として適用することは困難であろう。活動には複数の基準の対象となる項目及び取引が含まれることになるからである。
基準における開示要求	個々の基準における開示目的に基づいて開発される。	統一的な開示目的に基づいて開発される。

方法 A と方法 B のハイブリッド型

7.34 統一的な開示目的を開発する際に、方法 A と方法 B を組み合わせてハイブリッド方式にすることが可能であろう。実際、方法 B はすでにハイブリッド的要素を組み込んでいる。財務諸表の作成の基礎に関する情報が、方法 A では情報の種類として識別されるからである。また、当審議会は現在、IFRS 基準を開発する際にハイブリッド方式を適用していると主張することもできる。例えば、IAS 第 16 号「有形固定資産」や IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」のように、大半の基準では、特定の種類の資産又は負債、収益又は費用に関する情報の提供に焦点を当てているが、例えば、IFRS 第 3 号「企業結合」や IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」のように、特定の活動に焦点を当てている基準もある。

- 7.35 ハイブリッド方式はより多くの柔軟性を当審議会に与えることになり、両方の方法の利点の一部から便益を得る一方、欠点を減らすことにもなる。
- 7.36 ハイブリッド方式の欠点は、当審議会が開示目的及び開示要求を開発する方法の首尾一貫性の欠如である。これにより、両方の方法について列挙した利点の一部が損なわれ、IFRS 基準における開示目的及び開示要求の記載場所を決定することが困難になる可能性がある。
- 7.37 当審議会は、方法 A と方法 B のハイブリッド方式を形成するためにどのように組み合わせることができるのかについては議論していないが、本ディスカッション・ペーパーに対して受け取るフィードバックを検討する際に、これについて議論する可能性がある。

開示に関する単一の基準又は一組の基準の検討

- 7.38 当審議会は、IFRS 基準におけるすべての開示目的及び開示要求を開示に関する単一の基準又は一組の基準の中に記載する可能性を詳細には検討していない。そうした単一の基準には、本プロジェクトで検討している開示原則が織り込まれる可能性がある。当審議会は、本ディスカッション・ペーパーに対して寄せられるフィードバックを検討した後に、開示に関する単一の基準の可能性を再検討するかもしれない。例えば、統一的な開示目的を方法 B に基づいて開発する場合には、個々の基準における開示目的及び開示要求を開発することは困難かもしれない。これは、当審議会が、統一的な開示目的及び開示要求を含んだ開示に関する単一の基準を検討する必要性を増大させるかもしれない。
- 7.39 開示に関する単一の基準には、次のような利点がある。
- (a) 一般開示基準に統一的な開示目的及び原則を設けながら複数の基準にわたり開示目的及び開示要求を有することに伴う断絶の可能性を避けることができる。
 - (b) 当審議会及びその利害関係者が開示目的及び開示要求を 1 つのパッケージとして、より統一的な方法で考える上で役立つ。異なる開示要求の関係をより容易に識別できることを意味するとともに、開示要求が首尾一貫して開発されることが確保されることにより、より効果的な開示につながる可能性がある。
 - (c) 当審議会が開示要求を設定する方法に、統一的な開示目的の開発によって課される規律以外に、より多くの規律を促すことになる。すべての開示要求が、個々の基準に焦点を当ててではなく、相互の関連で考慮されることになるからである。

- (d) 開示要求を基準別ではなくトピック別に配列することが可能になり、利用者にとっての分かりやすさを高め、重複を削減して開示要求間の関係を強調する可能性がある。
- (e) 方法 B に基づいて開発される開示目的及び開示要求において、より適切となる可能性がある。

7.40 開示に関する単一の基準には、次のような欠点がある。

- (a) 開示要求を個々の基準から取り出すことによって、これらの要求事項が認識及び測定の要求事項とどのように関連するのかが分かりにくくなる可能性がある。
- (b) 開示要求をより統一的に検討することは、企業の特定のクラスの資産、負債、持分、収益又は費用に特有の諸側面に焦点を当てる度合いが少なくなることを意味する可能性がある。したがって、特定の種類の取引に関連する有用な情報が、開示目的を開発する際に見落とされる可能性がある。この理由から、基準における開示目的及び開示要求をどれだけ統一的にすることができるのかには限界がある可能性がある。
- (c) 現行の基準に対する根本的な変更となり、意図しない結果を生じる可能性がある。
- (d) より統一的なアプローチはより効果的な開示目的及び開示要求につながる可能性があるが、当審議会が導入するには長期間を要するので、開示に関する単一の基準の便益が実現できるまでに相当、遅れることになる。さらに、このアプローチがより効果的な開示をもたらすためには、(1.6 項から 1.8 項で論じたように) 企業、監査人及び規制機関の行動の変化がやはり必要となる。

7.41 開示に関する単一の基準を設けることに対する代替案の一つは、開示目的及び開示要求を開示に関する複数の基準（それぞれがいくつかの関連するトピックを扱う）にグループ分けすることであろう。当審議会は、このアプローチを、IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」を開発する際に適用した。これは、そうしていなければ IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に散らばっていたであろう開示要求を扱えなかったためである。開示をこのようにグループ分けすることで、トピック別に体系化された開示に関する単一の基準と同様の結果を生み出すことができ、当審議会により導入することがより容易で迅速となる可能性がある。ただし、開示目的及び開示要求をより統一的に設定することの便益の一部が低下する可能性がある。

当審議会の予備的見解の要約とコメント提出者への質問

質問 11

当審議会の予備的見解は、財務諸表の目的及び注記の役割を考慮した統一的な一組の開示目的（統一的な開示目的）を開発すべきであるということである。

統一的な開示目的は、当審議会が、財務諸表の全体的な目的とより一体的かつよりよく関連付いた基準における開示目的及び開示要求を開発するための基礎として使用できる。

当審議会が統一的な開示目的を開発すべきであることに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

質問 12

当審議会は、統一的な開示目的の開発に使用することが可能で、したがって、基準における開示目的及び開示要求を開発し、体系化する基礎として使用できる次の 2 つの方法を識別したが、それに関する予備的見解は形成していない。

- 企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して開示されるさまざまな種類の情報に焦点を当てる（方法 A）
- 企業の活動に関する情報に焦点を当て、利用者が一般的に企業への将来の正味キャッシュ・インフロー及び当該企業の資源に係る経営者の受託責任を評価する方法をよりよく反映する（方法 B）

(a) これらの方法のうちどちらを支持するか、また、その理由は何か。

(b) 使用できる他の方法は考えられるか。別の方法を支持する場合には、その方法を記述し、それが本章に記述した方法よりも望ましい可能性があると考えられる理由を説明されたい。

方法 A 及び方法 B は開発の初期段階にあり、当審議会は詳細に議論していない。それらをさらに開発する前に、統一的な開示目的をどのように開発するのが最良となり得るのかに関して、本ディスカッション・ペーパーに対して寄せられるフィードバックを当審議会は考慮する予定である。

質問 13

IFRS 基準におけるすべての開示目的及び開示要求を開示に関する単一の基準又は一組の基準の中に記載することを、当審議会が検討すべきと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。

第8章 — ニュージーランド会計基準審議会スタッフの IFRS 基準の開示要求の文案作成に対するアプローチ

8.1 本章では、ニュージーランド会計基準審議会のスタッフ（NZASB スタッフ）が開発した、IFRS 基準の開示要求の文案作成のためのアプローチを記述している⁵⁴。NZASB スタッフのアプローチは次のようなものである。

- (a) IFRS 基準の文案作成が開示の問題点の原因となっている可能性があるという懸念に対応することを目的としている。
- (b) 財務諸表における、より効果的な開示を促進する目的で、IFRS 基準における開示目的及び開示要求の文案をどのように作成し得るのかを例示している。

当審議会は、本章に記述している NZASB スタッフのアプローチに関しての見解をまだ形成していない。NZASB スタッフのアプローチに対するフィードバックが肯定的なものであれば、当審議会は NZASB スタッフのアプローチを基準レベルでの開示の見直しプロジェクト（1.16 項(c)参照）において考慮する可能性がある。

8.2 NZASB スタッフのアプローチの主な特徴は、次のとおりである。

- (a) 開示目的を含めていること（各基準について、全体的な開示目的と、その全体的な開示目的を満たすために要求される情報の各種類についてのより具体的な下位の開示目的が含まれる。）
- (b) 開示要求を 2 つの層に分割し、開示すべき情報の分量は、項目又は取引の報告企業にとっての相対的重要度及び当該項目又は取引の会計処理に必要な判断の程度によることになる。2 つの層は、次のとおりである。
 - (i) 要約情報。項目又は取引の影響の全体像を利用者に提供することを意図したものである。すべての企業がこの情報の開示を要求される（ただし、重要性は考慮される）（第 1 層の開示）。
 - (ii) 追加的な情報。その情報が基準における全体的な開示目的を満たすために必要である場合に、企業はその開示を検討することになる（第 2 層の開示）。
- (c) 開示目的を満たすためにどのように開示すべきか及び何を開示すべきかを決

⁵⁴ 本章は、NZASB スタッフのアプローチの要約を本ディスカッション・ペーパーの内容に合うように修正して示している。NZASB スタッフの提案の原文は、当審議会在 2015 年 4 月の会議で議論したアジェンダ・ペーパー 11F—11I 及び当審議会在 2015 年 9 月の会議で議論したアジェンダ・ペーパー 11A—11B として入手可能である。すべてのアジェンダ・ペーパーが IFRS 財団のウェブサイトにおいて入手可能である。

定する際に、判断を行使することの必要性を強調している。

- (d) 開示要求における言葉遣いの規範性を低くしている。

8.3 本章は次のように示されている。

- (a) 論点は何か (8.4 項)
- (b) NZASB スタッフのアプローチ (8.5 項から 8.24 項)
- (c) NZASB スタッフのアプローチのコストと便益 (8.25 項から 8.27 項)
- (d) NZASB スタッフのアプローチは、統一的な開示目的の他の開発方法に適用可能か (8.28 項から 8.29 項)
- (e) NZASB スタッフが彼らのアプローチを例示するために作成した設例 (8.29 項の後の本ディスカッション・ペーパーの 97–103 ページに記載)
 - (i) NZASB スタッフ設例 1：判断の使用に関するガイダンス
 - (ii) NZASB スタッフ設例 2：当該アプローチの IAS 第 16 号「有形固定資産」への適用
 - (iii) NZASB スタッフ設例 3：当該アプローチの IFRS 第 3 号「企業結合」への適用
- (f) コメント提出者への質問(本ディスカッション・ペーパーの末尾の 104 ページ)

論点は何か

8.4 企業は、どのような情報を財務諸表において開示すべきか及び当該情報を体系化して伝達する最も効果的な方法を決定する際に、判断を使用する必要がある。当審議会は、判断を適用する際の主要な困難さは行動に関するものであるというフィードバックを受けた (1.6 項から 1.7 項参照)。当審議会は、IFRS 基準が判断の使用を次のような形で阻害しているおそれがあるというフィードバックも受けている。

- (a) 一部の基準は明確な開示目的が欠如しており、一部の開示要求の目的が不明確になっている。このため、企業が判断を適用し、どのような情報を開示すべきかを決定することが困難になっている。
- (b) 一部の開示要求は過度に規範的な文言（例えば、「開示しなければならない」や「最低限」）を使用している。この言葉遣いは、情報に重要性があるかどうかにかかわらず、特定の開示を提供しなければならないという印象を与える

可能性があり、また、財務諸表の作成に対するチェックリスト・アプローチを奨励するものとみられる可能性がある。

NZASB スタッフのアプローチ

8.5 下記の各項は、NZASB スタッフのアプローチの主要な諸側面を記述している。

- (a) 開示目的 (8.6 項から 8.11 項)
- (b) 開示要求の 2 つの層 (8.12 項から 8.19 項)
- (c) 判断の使用の強調 (8.20 項から 8.22 項)
- (d) 規範性のより低い文言 (8.23 項から 8.24 項)

開示目的

8.6 NZASB スタッフのアプローチは、各基準に下記の事項を含めることを提案している。

- (a) 当該基準の全体的な開示目的。これは財務諸表の目的に基づくことになる(財務諸表の目的の基準レベルでの適用)。
- (b) 要求される情報の種類ごとの、より具体的な下位の開示目的(各基準における全体的な開示目的をより細かく適用した結果を示す)

8.7 基準における全体的な開示目的は、財務諸表の目的との関連付けを提供することを意図した幅広い目的となる。基準における全体的な開示目的は、当該個別基準の目的とも関連付けられることになる。例えば、NZASB スタッフ設例 2 における 16.X1 項における IAS 第 16 号の全体的な開示目的は次のとおりである(この設例は本ディスカッション・ペーパーの 97 ページから開始している)⁵⁵。

企業の有形固定資産に対する投資に関する情報を開示する目的は、企業の有形固定資産に対する投資が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響(当該投資の会計処理において行われた判断を含む)を財務諸表利用者が評価する助けとなることである。

8.8 企業がどのような情報を提供すべきかに関する判断を行うのを支援するため、基準における全体的な開示目的を支え、利用者が特定の種類の情報を必要とする理由を説明するための具体的な下位の開示目的がある。NZASB スタッフのアプローチは、具体的な下位の開示目的を開発するための下記のような情報の種類のリス

⁵⁵ この IAS 第 16 号における全体的な開示目的は、IAS 第 1 号の第 9 項に記述されている財務諸表の目的及び IAS 第 16 号の第 1 項の IAS 第 16 号の目的を考慮して開発されている。

トを提案している。

- (a) 報告企業に関する情報
- (b) 企業の資産及び負債の測定基礎及び測定の不確実性に関する情報
- (c) 企業の資産及び負債から生じる主要なリスクに関する情報
- (d) 報告企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに関する情報
- (e) 将来予測情報（当該情報に目的適合性があり、報告期間末又は報告期間中に存在した資産及び負債と関連する場合）
- (f) 企業の資源に係る経営者のスチュワードシップに関する情報
- (g) その他の目的適合性のある情報

8.9 第7章「統一的な開示目的」の方法Aと整合的に、統一的な開示目的が、8.8項に列挙した情報の種類ごとに開発されることになる。例えば、IFRS基準全体にわたり適用できる8.8項(b)に関する統一的な開示目的は、次のように記述される可能性がある。

認識された金額がどのように決定されたのか及び当該決定に関連した重大な測定の不確実性を財務諸表利用者が理解する助けとするために、企業の資産及び負債の測定基礎、並びにそれに関連した測定の不確実性に関する情報を開示すること

8.10 この統一的な開示目的は、個々の基準について具体的な下位の開示目的を開発するための基礎として使用できる。例えば、NZASBスタッフ設例2の16.X7項における有形固定資産に関しての測定基礎及び関連する測定の不確実性に関する情報についての具体的な下位の開示目的は、次のとおりである。

[IAS第16号における][全体的な]開示目的を達成するため、企業は、認識された金額がどのように決定されたのか及び当該決定に関連する重大な測定の不確実性を利用者が理解する助けとするために、有形固定資産の測定基礎及び関連する測定の不確実性に関する追加的な情報を開示すべきかどうか検討しなければならない。

8.11 NZASBスタッフのアプローチは、基準における開示目的及び開示要求を開発し得る一つの方法を例示している。基準において開示要求の文案を作成する上で考えられるアプローチは他にもあり、当審議会は、本章で記述しているNZASBスタッフのアプローチのこの側面又は他の側面のいずれについての見解もまだ形成していない。

開示要求の2つの層

8.12 開示目的に加えて、NZASBスタッフのアプローチは、IFRS基準に2つの層の開

示要求を含めることも提案しており、これは企業に次のことを要求することになる。

- (a) 要約情報を提供する（ただし、重要性の判断が条件）（第1層の開示）
- (b) （項目又は取引の報告企業にとっての相対的重要度及び当該項目又は取引の会計処理に必要となる判断の程度に応じて）追加的な情報を提供すべきかどうかを評価する（第2層の開示）

8.13 情報の開示に対するこの2層構造のアプローチの狙いは、下記の両者の間のバランスを提供することである。

- (a) 企業間の一定水準の首尾一貫性及び比較可能性、並びに一定水準の具体性を確保すること（全体的な開示目的を満たすために、どのような情報が要求されるのかを判断する際に企業を方向付ける） — 重要性を条件として、すべての企業が要約情報の提供を要求される（第1層の開示）。
- (b) 基準における全体的な開示目的を満たすために、どのような追加的な情報が必要とされるのかに関して判断を行使するための若干の柔軟性を企業に与えること（第2層の開示）。これは、企業が自社の事実及び状況並びに自社の財務諸表の利用者の情報ニーズを反映する方法で伝達するための指針となる。重要性のない情報や「ボイラープレート」な情報の記載を阻害することにもなる。

8.14 第1層の開示の目的は、項目又は取引の影響の全体像を提供することである。基準における第1層の開示は、当該基準が対象とする項目又は取引の文脈において、当該項目又は取引の全体像を提供するために必要な情報の種類を基礎として、当審議会が（8.8項から）選択することになる。

8.15 第1層の開示は、その特定の基準の範囲に含まれる項目又は取引がある場合には、すべての企業が提供することが必要となる。ただし、重要性のない情報の開示となる場合は除く。

8.16 第2層の開示の目的は、必要な場合に、第1層の開示に付随すべき、より詳細な情報を定め、8.8項に詳述したすべての種類の情報を扱うことである。第2層の開示には2種類の追加的な情報が含まれる。

- (a) 第1層において要約した形ですでに提供されている種類の情報に関する追加的な詳細（例えば、NZASB スタッフ設例2の16.X5項では、有形固定資産の変動に関する追加的な情報を提供しているが、これは当該設例の16.X3項(c)の要約についての詳細を提供するものである）。

- (b) 第 1 層では具体的に要求されていない追加的な種類の情報（取引の全体像を提供するために必要な他の情報の要約を開示するという要求の一部となる可能性のあるものを除く — 例えば、NZASB スタッフ設例 2 の 16.X3 項(f)参照）。これは、基準における全体的な開示目的を満たすために必要となる場合がある（例えば、NZASB 設例 2 の 16.X6 項(c)は有形固定資産の使用又は処分に対する制限に関する情報を扱っているが、これは第 2 層のみで扱われている）。

8.17 一部の企業では、ある項目に関する第 1 層の開示が、当該項目について基準における全体的な開示目的を満たすために十分である可能性がある。しかし、第 1 層の開示が基準における全体的な開示目的を満たすために十分ではない場合には、企業はいくつかの第 2 層の開示を提供することが必要となる。例えば、次のとおりである。

- (a) 有形固定資産に対する投資が少額な金融機関は、要約情報（第 1 層の開示）だけしか開示する必要がなかったり、当該投資に関して情報を全く開示する必要がなかったりする可能性がある。
- (b) 有形固定資産に対する投資が巨額な製造業の会社は、要約情報（第 1 層の開示）と若干の追加的な情報（第 2 層の開示）の両方を提供することが必要となる可能性がある。

8.18 基準において具体的な下位の開示目的を提供することの狙いは、該当する場合、どの第 2 層の開示が必要なのかを企業が評価する助けとなることである。したがって、第 2 層の開示は、具体的な下位の開示目的と関連付けられることになる。

8.19 NZASB スタッフは、要約情報（第 1 層）を開示し追加的な情報（第 2 層）の開示を検討するという要求事項を IAS 第 16 号において次のように記述することができると提案している（NZASB スタッフ設例 2 の 16.X3 項及び 16.X4 項も参照）。

要約情報

[全体的な] 開示目的を達成するため、企業は、有形固定資産に対する投資に関する要約情報を開示する。企業にとっての有形固定資産の相対的重要度及び有形固定資産の会計処理に伴う判断の量についての全体像を提供し、それにより、有形固定資産が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響を利用者が幅広いレベルで評価するのに役立てるためである。企業は下記の情報を開示する。

- (a)

追加的な情報

企業は、[要約情報]に加えて、有形固定資産に関する情報を開示する必要があるかどうかを評価し、その際に、[...]項に列挙した諸要因を考慮]しなければならない。企業にとって

有形固定資産の重要度が高いほど、また、有形固定資産の会計処理に伴う判断の量が多いほど、企業がより多くの情報を開示することが必要となる可能性が高い。

判断の使用の強調

8.20 NZASB スタッフのアプローチは、一般開示基準に、どのような情報を開示すべきか及び当該情報をどのように開示するのが最良なのかを決定するために、報告企業が判断を行使する必要性を強調するいくつかの項を含めることを提案している。これに代えて、これらの各項を各基準に含めて、当該基準の全体的な開示目的と関連付けることも考えられる。

8.21 こうした各項は、次のように述べている IAS 第 1 号の第 31 項を敷衍するものとなるであろう。

一部の IFRS は、財務諸表（注記を含む）に含めることが要求される情報を定めている。企業は、IFRS で要求されている具体的な開示がもたらす情報に重要性がない場合には、当該開示を提供する必要はない。これは、IFRS が具体的な要求事項のリストを記載している場合や、最低限の要求事項として記述している場合であっても、同じである。また、企業は、IFRS における具体的な要求事項に準拠するだけでは、特定の取引、その他の事象及び状況が企業の財政状態及び財務業績に与えている影響を財務諸表利用者が理解できるようにするのに不十分である場合には、追加的な開示を提供すべきかどうかを検討しなければならない。

8.22 本ディスカッション・ペーパーの 97 ページの NZASB スタッフ設例 1 は、判断の必要性に関する要求事項の明確化の一例を示している。これは開示要求を含んでいる基準に記載するか又は一般開示基準に記載することが考えられる。

規範性のより低い文言

8.23 NZASB スタッフのアプローチは、「企業は開示しなければならない」及び「最低限」という言葉遣いの使用を避けている。当審議会は、一部の IFRS 基準で使用されているこの種の規範的な言葉遣いが、重要性の概念がそうした要求事項には適用されないことを示唆するものであると一部の利害関係者が考えているとのフィードバックを受けた。当審議会は、このフィードバックは IFRS 基準で使用されている言葉遣いの誤解から生じていると考えている。この誤解を解くため、当審議会は、2014 年 12 月の IAS 第 1 号の修正において、IFRS 基準で要求している具体的な開示からもたらされる情報に重要性がない場合には、たとえ当該基準に具体的な要求事項のリストが含まれているか又はそれらを最低限の要求事項として記述しているとしても、企業は当該開示を提供する必要がない旨を明確化した⁵⁶。NZASB スタッフのアプローチは、下記の言葉遣いを使用することによって、この

⁵⁶ IAS 第 1 号の第 31 項（本ディスカッション・ペーパーの 8.21 項でも参照している）

懸念に対応することを目指したものである。

- (a) (第1層の開示について)「企業は開示する」
- (b) (第2層の開示について)「企業は～に関する情報の開示を検討する」及び「企業が開示を検討する情報の例として、～がある」

8.24 第2層の開示についての言葉遣いは第1層の開示よりも規範性が低いであろう。第2層の開示は、企業が開示を検討すべき追加的な事項を示すものであり、企業が特定の開示を行うことが要求される旨を述べるものではないからである。第2層の開示に使用する文言は、基準における全体的な開示目的を満たすために追加的な情報が必要かどうか、また、どのような情報が必要なのかの評価を行う必要がある旨を強調することを意図している。

このアプローチのコストと便益

8.25 NZASB スタッフのアプローチは、次のことを狙いとしている。

- (a) どのような情報を財務諸表に含めるべきか及び当該情報をどのように開示すべきかを決定する際の、判断の行使のよりよい基礎を企業に提供する。これは行動の変化を奨励する可能性がある。
- (b) 企業自身の実事及び状況並びに財務諸表利用者の情報ニーズを反映する方法でコミュニケーションを行うための柔軟性を企業に提供するが、一定水準の首尾一貫性及び比較可能性を依然として確保する。
- (c) 明確な開示目的の欠如や開示要求の長大なリストが開示の問題点の原因となっているという懸念に対処する。
- (d) 一部の開示要求が過度に規範的な文言で書かれているという懸念に対処する。

8.26 しかし、利害関係者はこのアプローチに次のような懸念を持つ可能性がある。

- (a) 開示目的をどのように満たすのかを決定する際に、企業は判断を適用するよりも具体的な開示要求を使用する方が単純である可能性がある。例えば、開示が開示目的を満たしているかどうかの評価には、財務諸表利用者のニーズの理解が必要となる。チェックリスト・アプローチの方が、時間的なプレッシャーがあることや、自社の決定を監査人や規制機関に説明しやすくなることから、単純に思われる可能性がある。また、追加的な開示の例示 (NZASB スタッフが彼らのアプローチにおいてガイダンスとして示すことを提案しているもの) が開示チェックリストとして使用される可能性もある。

- (b) 一部の財務諸表利用者は、第2層の開示を提供する際に企業に柔軟性を認めすぎること懸念するかもしれない。通常は受け取っている情報を失うおそれがあることや、そうした柔軟性が企業間及び期間ごとの比較可能性に影響を与えるおそれがあることが理由である。
- (c) 一部の監査人及び規制機関は、開示の提供に関する柔軟性のより高いアプローチにより監査及び規制の困難性が高まることを懸念するかもしれない。

8.27 一部の企業は、NZASB スタッフのアプローチの導入に関して、認識されている複雑性の増大や時間的制約により懸念する可能性がある。しかし、NZASB スタッフのアプローチは、一部の利害関係者が考えるほど時間を要するものではないかもしれない。その理由は次のとおりである。

- (a) このアプローチは、次のことによつて、基準における全体的な開示目的のどのように満たすのかの決定の指針となる一定の具体性を提供している。
 - (i) 具体的な第1層の開示要求を設定すること
 - (ii) 企業が追加的な開示を提供すべきかどうかを決定する際の指針となる具体的な下位の開示目的を含めること
- (b) このアプローチは、(チェックリスト・アプローチと比較して)当初は時間を要する可能性があるが、その後の報告期間では、企業は、各年度に開示のすべてを再検討するのではなく、前報告期間から何が変化したのかに焦点を当てることができる。
- (c) どのような新しい情報又は改訂後の情報が開示目的を満たすために必要となる可能性があるのかを検討するのに、期末の報告プロセスが開始するまで待つ必要はない。この評価は、期中において、開示に影響を与える可能性の高い取引又は事象が発生した時点で行うことができる。
- (d) 重大な取引又は事象は、通常、期中に市場に報告される(例えば、市場への発表、投資家への要旨説明又は期中財務報告書において)。こうしたコミュニケーションは注記における開示の基礎として使用できる。したがって、企業は、コミュニケーションと財務報告のプロセスを密接に整合させることによりコストを削減できるかもしれない。

NZASB スタッフのアプローチは統一的な開示目的の他の開発方法に適用可能か

8.28 NZASB スタッフのアプローチは、第3章「基本財務諸表及び注記の役割」におけ

る注記の役割及び内容に関する当審議会の予備的見解、並びに第 7 章における統一的な開示目的の決定についての方法 A（「情報の種類」）と整合的である。

8.29 統一的な開示目的を決定するために異なる方法（例えば、第 7 章における方法 B）が使用される場合には、これは開示目的及び開示要求の決定に影響を与えることになる。しかし、NZASB スタッフのアプローチの次のような諸側面は、その異なる方法における開示目的及び開示要求の開発に際して依然として適用できる。

- (a) 開示目的が、情報が財務諸表利用者の情報ニーズを満たす上で有用である理由を明確化するために開発される。
- (b) 基準に含まれる開示目的が、統一的な開示目的又は財務諸表の目的と関連付けられる。
- (c) それぞれの開示要求が開示目的に関連付けられる。
- (d) 開示目的を満たすためにどのように開示すべきか及び何を開示すべきかを決定する際に判断を行使する必要性を強調するため、要求事項が含まれる。
- (e) 開示要求が規範性のより低い言葉遣いを用いて含まれる。

NZASB スタッフによる例

NZASB スタッフ設例 1 — 判断の使用に関するガイダンス

これは、判断を使用する必要性を強調した明確化のための項の一例であり、開示要求を含んでいる各基準に記載するか又は一般開示基準（IAS 第 1 号など）に記載することが考えられる。

X1.1 基準における [全体的な] 開示目的を達成するため、企業は、開示すべき定量的情報と定性的情報の範囲及び適切な配合（当該情報の集約又は分解の程度を含む）を決定するために判断を使用しなければならない。開示すべき情報の分量に関する評価は、項目又は取引の企業にとっての相対的重要度（当該項目又は取引の性質あるいは金額の大きさを考慮に入れて）及び当該項目又は取引の会計処理に伴う判断の量による。したがって、評価にあたっては、企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローが下記のこととどの程度影響を受けるのかを考慮に入れる必要がある。

- (a) 当該項目又は取引
- (b) 当該項目又は取引に関連したリスク及び不確実性

X1.2 ある基準に従って開示すべき情報を決定するために判断を使用する際に、企業は下記のことを考慮する。

- (a) 特定の開示をどのくらい強調すべきか
- (b) 必要な詳細さのレベル（財務諸表利用者が事業及び経済活動の合理的な知識を有しているはずであるという期待を考慮に入れて）

- (c) どのくらいの集約又は分解を行うべきか
- (d) 開示目的を満たすために、財務諸表利用者が追加的な情報を必要としているかどうか

X1.3 企業は、本基準又は他の IFRS 基準に従って開示を集約又は分解し、有用な情報が大量の重大でない詳細を含めること又は特徴の異なる項目を集約することのいずれかによって覆い隠されることのないようにする。

NZASB スタッフ設例 2 — NZASB スタッフのアプローチの IAS 第 16 号「有形固定資産」への適用

IAS 第 16 号の開示セクションの書き直し版は、有形固定資産全体についての開示を扱っており、それらの要求事項を具体的な基準のどこに記載するのかは考慮していない。したがって、この設例における開示の一部は、他の基準における現行の開示要求と重複している場合がある。厳密に要求される開示、開示要求の重複の可能性、及び特定の開示要求の望ましい記載場所については、後の段階で当審議会が NZASB スタッフのアプローチをさらに検討する場合に、取り扱うことになる。

開示目的

16.X1 **企業の有形固定資産に対する投資に関する情報を開示する目的は、企業の有形固定資産に対する投資が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響（当該投資の会計処理において行われた判断を含む）を財務諸表利用者が評価する助けとなることである。**

判断の必要性

16.X2 開示目的を満たすため、企業は X1.1 項から X1.3 項（NZASB スタッフ設例 1 参照）に従って判断を使用しなければならない。

開示のための情報

要約情報

- 16.X3 開示目的を達成するため、企業は有形固定資産に対する投資に関する要約情報を開示する。企業にとっての有形固定資産の相対的重要度及び有形固定資産の会計処理に伴う判断の量についての全体像を提供し、それにより、有形固定資産が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響を利用者が幅広いレベルで評価するのに役立つためである。企業は下記の情報を開示する。
- (a) 企業の事業の性質が、有形固定資産に対する投資の水準又は配合にどのように影響を与えるのか又はこれを決定するのかの記述
 - (b) 報告期間の末日時点での有形固定資産の帳簿価額の合計額及び有形固定資産の主要なクラスの帳簿価額
 - (c) 報告期間中の有形固定資産の主要なクラスの帳簿価額の重大な変動の要約
 - (d) 有形固定資産の主要なクラスについて使用した測定基礎
 - (e) 有形固定資産の測定に関連した重大な不確実性の要約（有形固定資産の測定において行った主要な見積り又は判断の性質又は種類の記述など）

- (f) 企業の有形固定資産に対する投資の全体像を提供するために必要な他の情報の要約（有形固定資産の使用に対する重大な制限など）

追加的な情報

- 16.X4 企業は、16.X3 項で要求している情報に加え、有形固定資産に関する情報を開示する必要があるかどうかを評価しなければならない。その際に、X1.1 項から X1.3 項の諸要因（NZASB スタッフ設例 1 参照）を考慮しなければならない。企業にとっての有形固定資産の重要度が高いほど、また、有形固定資産の会計処理に伴う判断の量が多いほど、企業がより多くの情報を開示することが必要となる可能性が高い。

有形固定資産の変動

- 16.X5 開示目的を達成するため、企業は、企業の有形固定資産に対する投資を変動させる報告期間中の取引及び他の事象の影響に関する追加的な情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。報告期間中の取引及び事象が企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローをどのように変化させたのかを利用者が理解するためである。例えば、企業が開示を検討する情報には、有形固定資産の主要なクラスの帳簿価額の報告期間の期首から期末への調整表（以下を示す）が含まれる。

- (a) 減価償却費
- (b) 有形固定資産の購入及び売却
- (c) 有形固定資産の売却又は処分に係る利得及び損失
- (d) 減損損失及び減損損失の戻入れ
- (e) 再評価による増加又は減少

有形固定資産に関連する主要なリスク及び制限

- 16.X6 開示目的を達成するため、企業は、企業の有形固定資産に関する主要なリスク及び制限の性質及び程度に関する情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。それらのリスク及び制限が、企業が将来の報告期間において有形固定資産を使用するか、売却するか又は他の方法でそこから便益を得る能力にどのように影響を与える可能性があるのかを利用者が理解し評価するためである。企業が開示を検討する情報の例として、次のものがある。

- (a) 企業が報告日現在で晒されている主要なリスクのうち、有形固定資産に対する投資の将来の回収可能性に（例えば、経済的又は技術的な陳腐化を通じて）不利な影響を与える可能性のあるものの性質及び程度の記述
- (b) そうしたリスクの管理に関しての企業の目的及び方針の記述
- (c) 有形固定資産の使用又は処分に対する制限
- (d) 負債又は約定に対する担保とされている有形固定資産の帳簿価額

有形固定資産に関する測定基礎及び関連する不確実性

- 16.X7 開示目的を達成するため、企業は、有形固定資産の測定の基礎及びそれに関連した当該測定の不

確実性に関する追加的な情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。認識された金額がどのように決定されたのか及び当該決定に関連した重大な測定の不確実性を利用者が理解する助けとするためである。企業が開示を検討する情報の例として、次のものがある。

- (a) 有形固定資産の減価償却に使用している方法及び仮定（見積耐用年数及び残存価額など）
- (b) 有形固定資産の減損の有無の評価に使用した方法及び仮定
- (c) 有形固定資産の主要なクラスを再評価金額で計上している場合の適用した方法及び仮定
- (d) (a)から(c)に従って開示した方法及び仮定の変更に対する下記のものの感応度
 - (i) 有形固定資産の報告日現在の帳簿価額
 - (ii) 報告期間中の当該帳簿価額の変動
- (e) 報告期間中に適用した測定基礎、方法及び仮定の変更

有形固定資産の将来の変動

16.X8 開示目的を達成するため、企業は、有形固定資産に係る将来の取引に関する情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。有形固定資産に対する投資の今後の変動を利用者が理解し、当該取引が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える可能性の高い将来の影響を利用者が評価する助けとするためである。例えば、企業が開示を検討する情報には、有形固定資産に対する企業の投資の将来の変動を生じることになる報告期間の末日現在の約定（有形固定資産項目を購入又は売却する約定など）が含まれる。

有形固定資産に関するその他の情報

16.X9 開示目的を達成するため、企業は、他の情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。有形固定資産に対する企業の投資及び企業によるその効率的かつ効果的な使用を利用者が理解し評価する助けとするためである。企業が開示を検討する情報の例として、次のものがある。

- (a) 有形固定資産の現在の用途が最有効使用ではないという兆候
- (b) 遊休状態又は過剰能力のある有形固定資産の金額

NZASB スタッフ設例 3 — NZASB スタッフのアプローチの IFRS 第 3 号「企業結合」への適用

IFRS 第 3 号の開示セクションの書き直し版は、企業結合全体についての開示を扱っており、それらの要求事項を具体的な基準のどこに記載するのかが考慮していない。したがって、この設例における開示の一部は、他の基準における現行の開示要求と重複している場合がある。厳密に要求される開示、開示要求の重複の可能性、及び特定の開示要求の望ましい記載場所については、後の段階で当審議会が NZASB スタッフのアプローチをさらに検討する場合に、取り扱うことになる。

開示目的

3.X1 企業結合に関する情報を開示する目的は、企業結合が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響（当該企業結合の会計処理において行われた判断を含む）を財務諸表利用者

が評価する助けとなることである。

判断の必要性

3.X2 開示目的を満たすため、企業は X1.1 項から X1.3 項 (NZASB スタッフ設例 1 参照) に従って判断を使用しなければならない。

開示のための情報

要約情報

3.X3 開示目的を達成するため、企業は報告期間中の企業結合に関する要約情報を開示する。企業にとっての企業結合の相対的重要度及び企業結合の会計処理に伴う判断の量についての全体像を提供し、それにより、企業結合が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響を利用者が鼻広いレベルで評価するのに役立つためである。企業は下記の情報を開示する。

- (a) 取得した事業の種類の記事
- (b) 企業結合を行った理由の記事
- (c) 取得した識別可能資産及び引き受けた負債、並びに支払った対価の総額及び取得により生じたのれんの金額の要約
- (d) 企業の報告期間中の企業結合の全体像を提供するために必要な他の情報の要約 (企業結合の影響又は企業結合に関連したリスク及び不確実性など)

追加的な情報

3.X4 企業は、3.X3 項で要求している情報に追加して、企業結合に関する情報を開示する必要があるかどうかを評価しなければならない。その際に、X1.1 項から X1.3 項の諸要因 (NZASB スタッフ設例 1 参照) を考慮しなければならない。企業結合の企業にとっての重要度が高いほど、また、企業結合の会計処理に伴う判断の量が多いほど、企業がより多くの情報を開示することが必要となる可能性が高い。

個々の企業結合が企業に与えた影響

3.X5 開示目的を達成するため、企業は、報告期間中の個々の企業結合に関する情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。個々の企業結合が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響が大きいほど、企業結合に関する情報が企業の財務諸表の利用者にとって有用となる可能性が高い。企業が開示を検討する情報の例として、次のものがある。

- (a) 被取得企業の記事 (被取得企業の名称、被取得企業の事業の内容及び取得日など)
- (b) 当該企業結合を行った理由の記事
- (c) 取得した議決権付資本持分の割合及び、支配が議決権付資本持分の取得の結果以外により獲得したものである場合には、支配を獲得した方法の記事
- (d) 企業結合の要約 (下記の事項が含まれる可能性がある)
 - (i) 取得日に取得した識別可能資産及び引き受けた負債 (主要なクラス別)

- (ii) 取得から生じたのれんの金額
- (iii) 移転した対価の主要なクラス別の要約（現金、他の有形又は無形の資産、引き受けた負債、取得企業に対する資本持分など）
- (iv) 取得日現在の被取得企業に対する非支配持分の金額
- (v) 企業結合の前に保有していた被取得企業に対する資本持分の公正価値
- (vi) 取得日に純損益に認識した当該企業結合から生じた利得又は損失の要約（割安購入益、費用処理した取得コスト、取得日直前に保有していた資本持分の再測定に係る利得又は損失など）

取得した事業に関連した主要なリスクの変動

- 3.X6 開示目的を達成するため、企業は、取得した事業に関連した主要なリスクの変動に関する情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。それらのリスクが企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローにどのように影響を与える可能性があるのかを利用者が理解し評価するためである。企業が開示を検討する情報の例として、次のものがある。
- (a) 報告期間中の企業結合の結果としての、報告日現在で企業が晒されている主要なリスクの変動の性質及び程度の記述、及びそうしたリスクの管理に関する企業の目的及び方針の変更に関する記述
 - (b) 企業結合の結果として認識した無形資産の種類及びクラスに関する記述
 - (c) 無形資産の耐用年数が確定できないと考えられている理由
 - (d) 引き受けた偶発負債に関する記述
 - (e) 移転することとなる条件付対価の契約条件又は認識した補償資産の記述

企業結合から生じた財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローの変動

- 3.X7 開示目的を達成するため、企業は、企業結合が企業に与えるその他の影響に関する追加的な情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。当報告期間中又は前報告期間中の企業結合が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローにどのように影響を与えたのかを利用者が理解するためである。企業が開示を検討する情報の例として、次のものがある。
- (a) 当期中に取得した事業の取得企業の業績への寄与
 - (b) 条件付対価の再測定から生じた利得又は損失のうち、測定期間修正ではないもの
 - (c) 過去の期間の企業結合の当初の会計処理が前報告期間の末日現在で完了していなかった場合の、過去に認識した金額の修正
 - (d) のれん及び耐用年数を確定できない他の無形資産の減損の金額及びその理由
 - (e) 企業結合とは区分して認識した取引に関する情報（そうした取引及び認識した金額に関する記述など）

企業結合に関する測定基礎及び関連した不確実性

- 3.X8 開示目的を達成するため、企業は、当報告期間中の企業結合において取得した資産、引き受けた負債、被取得企業に対する非支配持分及び移転した対価の測定の基礎並びにそれに関連した当該測定の不確実性に関する情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。認識された金額がどのように決定されたのか及び当該決定に関連した重大な測定の不確実性を利用者が理解する助けとするためである。企業が開示を検討する情報の例として、次のものがある。
- (a) 企業結合について取得日に認識した金額を決定する際に使用した方法及び仮定（取得した資産、引き受けた負債、移転した対価（取得企業に対する資本持分及び移転した他の現金以外の対価を含む）並びに非支配持分の取得日公正価値を測定するために使用した方法及び仮定など）
 - (b) 企業結合の会計処理が暫定的に決定されているかどうか、及び、その場合に、会計処理並びに当初の会計処理が完了していない資産、負債及び資本持分又は対価の項目の変更を生じる可能性がある諸要因
 - (c) のれん及び他の無形資産の減損の有無の判定に使用した方法及び仮定

企業結合に関する又は企業結合から生じる将来の取引又は事象

- 3.X9 開示目的を達成するため、企業は、取得した事業に関する（又はそこから生じる）可能性が高いか又は生じる可能性のある将来の取引又は事象に関する情報のうち、取得した資産又は引き受けた負債の理解に関連性があるものを開示すべきかどうかを検討しなければならない。そうした取引又は事象が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える可能性の高い将来の影響を利用者が評価する助けとするためである。企業が開示を検討する情報の例として、次のものがある。
- (a) 当期中に再売却を意図して取得した資産（又は事業の構成部分）
 - (b) 当期中に使用を意図せずに取得した資産（又は事業の構成部分）
 - (c) 当期中に取得した事業のリストラクチャリングの計画に関する記述
 - (d) 条件付対価の取決め及び補償資産について、そうした取決めの結果の範囲に関する情報

企業結合に関するその他の情報

- 3.Y0 開示目的を達成するため、企業は、他の情報（企業の資源の効率的かつ効果的な使用に関する情報を含む）を開示すべきかどうかを検討しなければならない。企業結合の影響を利用者が理解し評価する助けとするためである。例えば、企業が開示を検討する情報には、割安購入で認識した利得の理由の記述が含まれる。

コメント提出者への質問

質問 14 から質問 15 に対するフィードバックは、当審議会の基準レベルでの開示の見直しプロジェクト（1.16 項(c)参照）に情報提供される。

質問 14

本章では、NZASB スタッフが IFRS 基準における開示目的及び開示要求の文案作成に関して提案したアプローチを記述している。

(a) 本章に記述した IFRS 基準における開示目的及び開示要求の文案作成に対する NZASB スタッフのアプローチ（当該アプローチの主要な特徴は本章の 8.2 項に要約している）について何かコメントはあるか。

(b) こうしたアプローチの開発は、より効果的な開示を奨励すると考えるか。

(c) 当審議会が基準レベルでの開示の見直しプロジェクトにおいて NZASB スタッフのアプローチ（又は当該アプローチの諸要素）を考慮すべきと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。

当審議会が求めているのは NZASB スタッフの全体的なアプローチに対するフィードバックであり、NZASB スタッフの設例 1 における判断の使用に関する各項の詳細な文案や、NZASB スタッフの設例 2 及び設例 3 に記載した具体的な開示要求及び開示目的の詳細な文案に対するフィードバックではないことに留意されたい。さらに、当審議会は、具体的な開示目的及び開示要求を IFRS 基準のどこに記載すべきかに関してのフィードバックは求めている（質問 13 で具体的に要請したものは除く）。

質問 15

一部の利害関係者は、IFRS 基準において開示の文案が作成されている方法が、第 1 章に記述した「開示の問題点」の原因になっている可能性があるとして述べている。一部の利害関係者は、特に、基準における明確な開示目的の欠如と、規範的に書かれた開示要求の長大なリストの存在を指摘している（8.4 項参照）。

しかし、他の利害関係者は、具体的な開示要求の方が、開示目的を満たす方法を決定する際に判断を適用するよりも単純である可能性があると考えている。

当審議会の現在の IFRS 基準の文案作成の方法が「開示の問題点」の原因になっていると考えるか。理由を示されたい。現行の文案作成が開示の問題点の原因となっていると考える場合には、基準の文案作成のどの点を改善し得るかの例示とその理由を示されたい。

付録 — 第 7 章の方法 B の適用の例示

A1 この付録は、第 7 章「統一的な開示目的」に記述した、開示目的及び開示要求を開発するための方法 B の適用を説明する 2 つの例示を提供している。両方の例示において、当審議会は、さまざまな基準における開示要求を置き換えることとなる開示目的及び開示要求の書換え版をどこに記載すべきかを検討することが必要となる。この付録は、スタッフが例示目的のためだけに開発したものである。当審議会は、例示の詳細な文言については議論しておらず、開示目的及び開示要求の文言についての詳細なコメントは求めている。

設例 1： 営業上の生産能力

A2 表 A1 は、現在は複数の基準に分散している営業資産の期首残高から期末残高への調整表の開示を企業に求めている要求事項のすべてを列挙している。右側の欄は、これらの要求事項を方法 B における共通の目的を適用してどのように書き換えて結合させることができるのかを例示している。

表 A1: 営業上の生産能力に関する開示目的及び開示要求(企業の営業活動を考慮して開発)

IFRS 基準における現行の開示要求	方法 B を適用した考えられる書換え
IAS 第 16 号「有形固定資産」	営業上の生産能力
73 財務諸表には、有形固定資産のクラスごとに次の事項を開示しなければならない。	企業が将来の収益を生み出すために使用している営業資産
(a) ...	C1 企業は、企業が将来の収益を生み出すために使用している認識した営業資産の変動を利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない。
(e) 次の項目を示した期首及び期末の帳簿価額の調整表	C2 C1 項の目的を達成するため、企業は次のことを行わなければならない。
(i) ...	(a) 営業資産の重要なクラスごとに、期首残高と期末残高の間の増減に関する定量的情報の表での開示を検討する。ただし、別の様式の方が適切である場合は除く。
74 財務諸表には、次の事項についても開示しなければならない。	(b) 将来の収益を生み出す企業の営業上の生産能力の増加又は減少の理解に関連
(a) ...	
(c) 有形固定資産の取得に関する契約上のコミットメント	
(d) 包括利益計算書に別個に開示していない場合には、減損、減失又は放棄した有形固定資産項目について純損益に含めた第三者からの補填額	

<p>...</p> <p>79 財務諸表利用者は、次の情報も彼らのニーズに関連性のある情報と考える場合がある。</p> <p>(a) 一時的に遊休状態にある有形固定資産の帳簿価額</p> <p>(b) 減価償却が完了している未だ使用中の有形固定資産の帳簿価額（減価償却累計額控除前）</p> <p>(c) ...</p> <p>したがって、企業はこれらの金額を開示することが推奨される。</p> <p>IAS 第 38 号「無形資産」</p> <p>118 企業は、無形資産のクラスごとに、自己創設無形資産とその他の無形資産とを区別して、次の事項を開示しなければならない。</p> <p>(a) ...</p> <p>(e) 次の項目を示した期首及び期末の帳簿価額の調整表</p> <p>(i) ...</p> <p>...</p> <p>122 企業は、次の事項についても開示しなければならない。</p> <p>(a) ...</p> <p>(b) 企業の財務諸表上、重要性がある個々の無形資産の詳細、帳簿価額及び残存償却期間</p> <p>(c) ...</p> <p>(e) 無形資産の取得に関し約定した金額</p> <p>...</p> <p>128 企業には、次の情報を開示することを推奨するが、要求はしない。</p> <p>(a) 現在使用中の償却済みの無形資産についての説明</p> <p>(b) 本基準の認識規準を満たさなかったか又は 1998 年公表の IAS 第 38 号「無形</p>	<p>性がある場合には、追加的な説明を提供する。</p> <p>C3 企業は、将来の収益を生み出すために使用されている企業の営業資産の理解に関連性があるが財務諸表では描写されていない追加的な情報を開示しなければならない。これには次のものが含まれる。</p> <p>(a) 一時的に遊休状態にある営業資産及び建設中の資産に関する情報</p> <p>(b) 減価償却又は償却を完了していて、将来の収益を生み出すために依然として使用中の営業資産に関する情報</p> <p>(c) 営業資産の将来の取得に関する契約上のコミットメント</p>
--	--

<p>資産」の発効前に取得又は創出されたために、資産として認識されていないが、企業が支配している重要な無形資産に関する簡潔な記述</p> <p>IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」</p> <p>25 企業は、探査及び評価資産を別個のクラスの資産として扱い、また IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号で要求される開示を、資産の分類の方法に整合するように行わなければならない。</p> <p>IAS 第 2 号「棚卸資産」</p> <p>36 財務諸表には、次の事項を開示しなければならない。</p> <p>(a) ...</p> <p>(d) 期中に費用に認識した棚卸資産の金額</p> <p>(e) 第 34 項に従って期中に費用に認識した棚卸資産の評価減の金額</p> <p>(f) 第 34 項に従って期中に費用に認識した棚卸資産の金額の減額として認識した評価減の戻入れの金額</p> <p>(g) 第 34 項に従って棚卸資産の評価減の戻入れをする原因となった状況及び事象</p> <p>(h) ...</p> <p>IAS 第 40 号「投資不動産」</p> <p>76 第 7 項で要求している開示に加えて、第 33 項から第 55 項の公正価値モデルを適用している企業は、投資不動産の期首と期末の帳簿価額の調整表を、以下を示して開示しなければならない。</p> <p>(a) ...</p> <p>...</p> <p>79 第 75 項で要求している開示に加え、第 56 項の原価モデルを適用している企業は、次の事項も開示しなければならない。</p> <p>(a) ...</p> <p>(d) 期首と期末の投資不動産の帳簿価額の調整表（以下を示す）</p>	
--	--

<p>(i) ...</p> <p>IAS 第41号「農業」</p> <p>49 企業は次のものを開示しなければならない。</p> <p>(a) ...</p> <p>(b) 生物資産の開発又は取得に関するコミットメントの金額</p> <p>(c) ...</p> <p>50 企業は、生物資産の帳簿価額の期首から期末への変動の調整表を表示しなければならない。調整表には次のものを含めなければならない。</p> <p>(a) ...</p> <p>...</p> <p>55 企業が期中において、生物資産を減価償却累計額及び減損損失累計額控除後の取得原価で測定している場合（第30項参照）には、企業はそのような生物資産の処分時に認識した利得又は損失を開示し、また第50項で要求している調整表において当該生物資産に関連する金額を別個に開示しなければならない。さらに、当該調整表には、当該生物資産に関連して純損益に含めた次の金額も含めなければならない。</p> <p>(a) 減損損失</p> <p>(b) 減損損失の戻入額</p> <p>(c) 減価償却費</p>	
---	--

A3 表 A1 における開示要求の書換えは、調整表を注記全体を通じて断片化させずに、営業資産のすべての変動を示す注記における単一の開示を提供することを企業に促す可能性がある。

設例 2： 制限された資産

A4 表 A2 は、現在は複数の基準に分散している、制限された資産に関する情報の開示を企業に求める要求事項のすべてを列挙している。右側の欄は、これらの要求事項

を方法 B における共通の目的を適用してどのように書き換えて結合させることができるのかを例示している。

表 A2:制限された資産に関する開示目的及び開示要求（企業の財務活動を考慮して開発）

57

IFRS 基準における現行の開示要求	方法 B を適用した考えられる書換え
<p>IFRS 第 7 号「金融商品：開示」</p> <p>14 企業は次の事項を開示しなければならない。</p> <p>(a) 負債又は偶発負債の担保として差し入れている金融資産の帳簿価額（IFRS 第 9 号の 3.2.23 項(a)に従って分類変更した金額を含む）</p> <p>(b) 担保に関する契約条件</p> <p>IAS 第 16 号「有形固定資産」</p> <p>74 財務諸表には、次の事項についても開示しなければならない。</p> <p>(a) 所有権に対する制限及び負債の担保に供した有形固定資産の存在及び金額</p> <p>(b) ...</p> <p>IAS 第 38 号「無形資産」</p> <p>122 企業は、次の事項についても開示しなければならない。</p> <p>(a) ...</p> <p>(d) 権利が制限されている無形資産の存在及びその帳簿価額、並びに負債の保証として担保となっている無形資産の帳簿価額</p> <p>(e) ...</p> <p>IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」</p> <p>25 企業は、探査及び評価資産を別個のクラスの資産として扱い、また IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号で要求される開示を、資産の分類の方</p>	<p>財務活動</p> <p>制限された資産</p> <p>D1 企業は、制限された資産に関して、報告期間の末日現在で資金調達又は担保のニーズを支援するために使用されていた資産を、潜在的な資金調達ニーズに合わせて利用可能であった資産から利用者が区別できるようにする情報を開示しなければならない。</p> <p>D2 制限された資産とは、次のものである。</p> <p>(a) 担保として差し入れている資産</p> <p>(b) 法的理由又は他の理由で、資金調達を保証するための使用が制限されていたと企業が考えている資産</p>

⁵⁷ 表 A2 における書換えは、開示拡充タスクフォース（EDTF）が 2012 年 10 月の報告書で公表した資産抵当に関する開示の提言と整合的である。http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_121029.pdf の図 5 参照。

<p>法に整合するように行わなければならない。</p> <p>IAS 第2号「棚卸資産」</p> <p>36 財務諸表には、次の事項を開示しなければならない。</p> <p>(a) …</p> <p>(h) 負債の担保として差し入れた棚卸資産の帳簿価額</p> <p>IAS 第40号「投資不動産」</p> <p>75 企業は次の事項を開示しなければならない。</p> <p>(a) …</p> <p>(g) 投資不動産の実現可能性又は収益及び売却収入の送金に対する制限の存在及び金額</p> <p>(h) …</p> <p>IAS 第41号「農業」</p> <p>49 企業は次の事項を開示しなければならない。</p> <p>(a) 所有権が制限されている生物資産について、その存在と帳簿価額、及び負債の担保として差し入れている生物資産の帳簿価額</p> <p>(b) …</p>	
---	--

A5 現在は、制限された資産に関する開示要求に付された具体的な目的はなく、それらの要求事項の間の明確な関連付けもない。表 A2 は、同様の要求事項の文言が必ずしも基準間で調和化されていないことも示しており、これは要求事項が異なる意味に解釈され得ることを意味する可能性がある。

A6 表 A2 における開示目的の追加と開示要求の書換えは、制限された資産に関するすべての情報をまとめることを一部の企業に促す可能性がある。当審議会は、一部の利用者から、この情報が一括して開示されている方が、有用であると考えているというフィードバックを受けている。