

---

プロジェクト **ASAF 対応**

項目 **開示に関する取組み－開示原則：今後の進め方の検討**

---

### 本資料の目的

1. 2018 年 4 月に開催される会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議では、開示原則プロジェクトの今後の進め方について、ASAF メンバーの助言を求めることが予定されている。
2. 本資料は、本論点に関する IASB スタッフの提案をご説明したうえで、ASBJ 事務局の発言案を検討することを目的としている。

### 議論の背景

3. IASB は、2017 年 3 月にディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み－開示原則」(以下「開示原則 DP」という。)を公表した。IASB スタッフは、コメント・レターやアウトリーチにおいて寄せられたフィードバックを取りまとめ、2018 年 2 月の IASB ボード会議で報告を行った。
4. 当該報告において、IASB は、全体的なプロジェクトの方向性と焦点について、回答者から強いメッセージを受け取ったとしている。回答者は、開示原則 DP で挙げられた論点の優先付けを行い、開示の問題点を解決するうえで最も大きな変化をもたらすことが見込まれるものに焦点を当てることを IASB に要求していた。また、回答者は、IASB がプロジェクトの成果物と時間軸を含めた今後の進め方を明らかにするよう要求していた。
5. このため、IASB スタッフは、開示原則 DP で挙げられたすべてのトピックの優先順位を評価し、当該評価に基づき、プロジェクトの成果物と時間軸を含めた今後の進め方について提案を行っている (スタッフ提案の概要については、別紙参照)。

### 優先順位の検討

6. IASB スタッフは、開示原則 DP の各トピックを次のように 5 つのカテゴリーに区分し、今後の進め方について提案を行っている。
  - (1) カテゴリー1：基本財務諸表プロジェクトにおいて扱うことがより適切なトピック

- (2) カテゴリー2：開示の問題点の解決にそれほど貢献しない可能性が高いトピック
- (3) カテゴリー3：開示の主要な問題点とは別個に対処可能なトピック
- (4) カテゴリー4：開示原則 DP で扱わなかったが、重要なフィードバックが寄せられたトピック
- (5) カテゴリー5：優先順位の高いトピック—開示の主要な問題点の解決に直接的に関連するトピック

**(カテゴリー1：基本財務諸表プロジェクトにおいて扱うことがより適切なトピック)**

- 7. IASB スタッフがカテゴリー1 に含めたトピックは、次のとおりである。
  - (1) 基本財務諸表と注記の役割
  - (2) EBIT 及び EBITDA の表示
  - (3) 通例でない項目又は発生頻度の低い項目
  - (4) 業績指標の適切な表示
- 8. IASB スタッフは、カテゴリー1 に含まれるトピックについては、寄せられたフィードバックを基本財務諸表プロジェクトにおいて検討することとし、開示原則プロジェクトにおいて追加的な検討を行わないことを提案している。

**(カテゴリー2：開示の問題点の解決にそれほど貢献しない可能性が高いトピック)**

- 9. IASB スタッフがカテゴリー2 に含めたトピックは、次のとおりである。
  - (1) 財務諸表における様式の使用
  - (2) 「表示する (present)」及び「開示する (disclose)」の使用
  - (3) 会計方針の開示の記載場所
  - (4) IFRS 基準における開示目的及び開示に関する要求事項の記載場所
- 10. IASB スタッフは、カテゴリー2 に含まれるトピックについては、開示原則プロジェクトの一環として追加的な検討を行わないことを提案している。なお、前項(2)に対して寄せられたフィードバックについては、後述する IASB による IFRS 基準の文案作成アプローチに関する検討に組み込むことができるとしている。

**(カテゴリ-3：開示の主要な問題点とは別個に対処可能なトピック)**

11. IASB スタッフがカテゴリ-3 に含めたトピックは、次のとおりである。
- (1) 情報の記載場所
  - (2) 開示すべき会計方針
12. IASB スタッフは、カテゴリ-3 に含まれるトピックについての対処の要否とその方法について追加的な分析を実施し、2018年6月のIASB ボード会議で今後の進め方について意思決定することを提案している。

**(カテゴリ-4：開示原則 DP で扱わなかったが、重要なフィードバックが寄せられたトピック)**

13. IASB スタッフがカテゴリ-4 に含めたトピックは、次のとおりである。
- (1) 他のIASB のプロジェクトとの相互関係
  - (2) テクノロジー及びデジタル報告
  - (3) 重要性
14. IASB スタッフは、カテゴリ-4 に含まれるトピックのうち、前項(1)及び(2)について追加的な分析を実施し、2018年5月又は6月のIASB ボード会議において今後の進め方について意思決定することを提案している。また、前項(3)については、他の関連するIASB の活動の影響が十分に理解できるようになる2019年第2四半期に、再度取りあげることを提案している。

**(カテゴリ-5：優先順位の高いトピック－開示の主要な問題点の解決に直接的に関連するトピック)**

15. IASB スタッフがカテゴリ-5 に含めたトピックは、次のとおりである。
- (1) 開示に関する要求事項の開発及び文案作成にあたりIASB が利用するためのガイダンスの開発(ニュージーランド会計基準審議会(NZASB)のスタッフによる開示に関する要求事項の文案作成アプローチを含む。)
  - (2) 効果的なコミュニケーションの原則の開発
  - (3) 統一的な開示目的の開発
  - (4) 開示の基準レベルのレビュー
  - (5) 教育的文書の開発

16. IASB スタッフは、前項のトピックについては、相互に排他的なものではなく、1つだけ対処することも可能であり、また一部又は全部について対処することも可能であるとしている。しかし、プロジェクトの焦点に関して寄せられたフィードバックを踏まえ、開示の問題点を解決するうえで最も大きな変化をもたらす活動にプロジェクトの焦点を絞ることが重要であるとしている。

17. このため、IASB スタッフは、カテゴリ5に含まれるトピックのそれぞれについて、開発することの利点と欠点を比較し、そのうえで、次の2つについて検討することを提案している。

(1) 開示に関する要求事項の開発及び文案作成にあたり IASB が利用するためのガイダンスの開発（後述する本資料の第 19 項から第 24 項を参照。）

(2) 的を絞った基準レベルでの開示に関する要求事項のレビュー（すべての IFRS 基準を対象とした包括的なレビューは実施しない。後述する本資料の第 25 項から第 34 項を参照。）

18. IASB スタッフは、前項の2つのトピックの検討について、より具体的に次のような提案を行っている。

(1) 開示に関する要求事項の開発及び文案作成にあたり IASB が利用するためのガイダンスを開発する。当該ガイダンスに対する関係者からの正式なフィードバックは、後述する公開草案に対するフィードバックとして入手する

**時期：**IASB スタッフは、2018年5月のIASB ボード会議で初期分析の結果を報告する。2018年下半期の基準設定活動で使うことができるように、当該ガイダンスの初稿を開発することを目標とする。

(2) 上記(1)で開発したガイダンスを試験的に適用する1つ又は2つの基準を識別する。

**時期：**IASB スタッフは、2018年6月のIASB ボード会議で初期分析の結果を報告する。対象となる基準を2018年下半期に選定することを目標とする。

(3) 上記(2)で識別した基準に対し、上記(1)で開発したガイダンスを適用することにより、当該ガイダンスを試す。ガイダンスを適用する目的は、識別された基準における開示に関する要求事項を改善して、財務諸表の主要な利用者に対し、より有用な情報を提供できるようにすることにある。開示に関する要求事項の分量を変えることが目的ではないが、結果として分量が変わる可能性がある。

**時期：**IASB スタッフは、関係者とのアウトリーチを行った後に、本提案を実施

することを計画しているため、完了まで数ヶ月を要すると考えている。IASB スタッフは、この作業を2018年下半期に実施する予定である。

- (4) 上記(2)で識別された基準に対する修正に関する公開草案を作成する。当該公開草案では、結論の根拠において、IASBが修正を開発するために適用したアプローチの詳細を記述することにより、上記(1)で開発したガイダンスについて関係者にコメントする機会を与える予定である。

**時期**：公開草案の公表時期は、上記(3)で実施する作業の範囲と時期による。

## 開示に関する要求事項の開発及び文案作成にあたり IASB が利用するためのガイダンス

19. IASB が利用するためのガイダンスの概要について、現時点における IASB スタッフの考えは、次のとおりである。

### (ガイダンスの目的)

20. IASB スタッフは、IASB が利用するためのガイダンスの目的は、開示原則 DP 全体の目的と類似していると考えており、具体的には、将来において、利用者にとっての開示の有効性をその他の関係者が改善するにあたり役立つような方法で、IASB が開示に関する要求事項を開発及び文案作成するための助けとなることを全体的な目的として考えている。

### (ガイダンスの内容)

21. IASB スタッフは、次の一部又は全部を含めることができるとしている。

- (1) **プロセスに関するガイダンス**—例えば、次のものを含めることができる。

- ① 開示に関する要求事項の開発において、投資家アウトリーチが担うべき役割
- ② 表示及び開示に関する要求事項を、関連する認識及び測定に関する要求事項と同時に開発すべきかどうか
- ③ タクソノミの開発と基準設定プロセスの統合を改善する方法

- (2) **要求事項の性質に関するガイダンス**—例えば、開示目的、原則及び規範的な要求事項の適切なバランスに関するガイダンスを開発することができる。このようなガイダンスには、開示原則 DP に記載されていた NZASB スタッフのアプロ

一ちの1つ又は複数の要素について、さらに開発を進めるかどうかを検討することが含まれる。

(3) **開示に関する要求事項の文案作成に関するガイダンス**—例えば、次のものを含めることができる。

- ① 開示に関する要求事項の文案作成をする際に、「すべき (should)」や「最低限 (as a minimum)」などのような規範的な言葉を使用するかどうか
- ② 個々の開示に関する要求事項、又は個別の IFRS 基準に含まれる一連の開示に関する要求事項において、重要性の検討についての参照を含めるべきかどうか
- ③ 要求事項の文案作成をする際に「表示する (present)」と「開示する (disclose)」を使用する方法

#### (ガイダンスの形式)

22. IASB スタッフは、IASB が利用するためのガイダンスは、例えば、概念フレームワークに組み込むなどのように、デュー・プロセス文書の形式をとることができるとしている。しかし、少なくとも短期間は、IASB ボード会議の決定を基礎とすることを想定しており、デュー・プロセス文書として当該ガイダンスを開発することは提案していない。

23. IASB スタッフが前項のような提案を行う理由は、次のとおりである。

- (1) デュー・プロセス文書としてガイダンスを開発する場合、開示に関する要求事項の開発及び文案作成をする方法の改善が著しく遅れてしまう。
- (2) 当該ガイダンスに対する関係者の見解は、当該ガイダンスを適用して開発される基準設定活動に関連したデュー・プロセスの一部として入手することができる。
- (3) 最も重要なこととして、当該ガイダンスは、IFRS 基準の開示に関する要求事項を改善するための反復的なプロセスの最初のステップであり、IASB が適時に当該ガイダンスを更新及び改善できるような形式であるべきと IASB スタッフは考えている。

#### (ガイダンスを開発する利点)

24. IASB スタッフは、IASB が利用するためのガイダンスを開発する利点として、次の点を挙げている。

- (1) 当該ガイダンスは、IFRS 基準間の開示に関する要求事項の首尾一貫性の欠如に対して IASB が対処するために役立てることができる。基準間の首尾一貫性が高まることによって、開示に関する要求事項に対する企業の理解が深まり、適用する際に判断を行使することが容易になる。
- (2) 当該ガイダンスは、将来における次の基準設定活動に便益をもたらす可能性がある。
  - ① 新しい IFRS 基準
  - ② 基準の修正
  - ③ IASB が行う基準レベルのレビュー
  - ④ 適用後レビューで受け取った、開示に関する要求事項に関連するフィードバックへの対応
- (3) IFRS 基準における開示に関する要求事項を改善することによって、他の関係者が開示の問題点に対処し始めるように促すにあたり、IASB は良い位置に立つことができる。

### 基準レベルのレビュー

25. 開示原則 DP では、開示に関する要求事項の基準レベルのレビューについて、具体的な検討を行っていなかったが、多くの回答者は、IASB が開示の問題点に対処するにあたり基準レベルの活動が最も効果的な方法であるという見解を有していた。
26. 回答者は、基準レベルのレビューの考えられる目的は次の点であるとしていた。
  - (1) 過剰又は冗長な開示に関する要求事項を識別し、削除すること
  - (2) 規範的な言葉（例えば、「開示すべき (should disclose)」又は「最低限 (as a minimum)」など）を基準から削除すること
  - (3) 個別の基準における特定の開示に関する要求事項を重要性の検討と関連付けること
  - (4) 包括的 (overarching) な開示原則又は開示目的を個別の基準に組み込むこと
  - (5) 個別の基準ごとに特定の開示目的を開発すること
  - (6) 各基準の開示に関する要求事項について、IFRS 基準全体にわたって首尾一貫性

と整合性を高めること

#### (基準レベルのレビューを行うことの利点)

27. IASB スタッフは、開示原則 DP に対する回答者のほぼ全員が IASB による IFRS 基準の文案作成方法が開示の問題点の対処に貢献すると考えており、IASB がこの点に対処することのできる唯一の当事者であることを踏まえると、基準レベルのレビューを行うことにより、開示原則 DP に対するほぼ全員の回答者から受け取ったフィードバックに対応することになっているとしている。

#### (基準レベルのレビューを行うことの欠点)

28. IASB スタッフは、関係者（特に、作成者）が基準レベルのレビューの結果として開示に関する要求事項が削減されることを期待しているものの、基準レベルのレビューは投資家とのアウトリーチを基礎として行うべきであり、投資家は情報が過剰に提供されることよりも情報が失われることを懸念している点を踏まえると、基準レベルのレビューの結果として開示に関する要求事項が削減されないかもしれず、基準レベルのレビューを支持する人々の期待を満たさないかもしれないとしている。
29. IASB スタッフは、IASB が基準レベルのレビューの実施を決定する場合、その目的を明らかにして関係者の期待を管理することが重要であるとしている。IASB スタッフは、基準レベルのレビューの目的は、開示に関する要求事項の分量には直接的な関係はなく、開示に関する要求事項を改善し、それを適用することで財務諸表の主要な利用者により有用な情報を提供することができるようにすることであると考えているとのことである。

#### (的を絞ったレビューと包括的なレビュー)

30. IASB スタッフは、基準レベルのレビューを実施する場合に、1つ又は2つの基準に的を絞ったレビューを実施すべきか、IFRS 基準全体にわたる包括的なレビューを実施すべきか検討を行っている。

#### 的を絞ったレビュー

31. IASB スタッフは、的を絞った基準レベルのレビューの利点として次の点を挙げている。
- (1) 短期間の間に基準を改善するための方法であり、開示の問題点に関して IASB の果たすべき役割があるというフィードバックに対応することができる。
  - (2) 開示の問題点に対処するための反復的なプロセスが、時間をかけて開発されることになるため、柔軟性を維持することができる。



32. 一方で、IASB スタッフは、的を絞った基準レベルのレビューの欠点として、IFRS 基準間の開示に関する要求事項の整合性を改善することを目的とした包括的なレビューを期待する関係者の期待は満たさないとしている。

### 包括的なレビュー

33. IASB スタッフは、包括的な基準レベルのレビューの利点として次の点を挙げている。
- (1) 多くの回答者が包括的なレビューを行うべきであるとしているため、彼らの期待を満たすことができる。
  - (2) 特に、包括的なレビューを行うことは、開示の問題点の原因が IFRS 基準の文案作成の方法にあるとする回答者からのフィードバックに完全に対応することができる。
34. 一方で、IASB スタッフは、包括的な基準レベルのレビューの欠点として、完了までに著しく時間がかかるため、回答者からのフィードバックに対応したとしても、その時間の長さに関係者が落胆する可能性が高いとしている。IASB スタッフは、包括的な基準レベルのレビューを完了するまでに数年はかかると考えているとのことである。

### **ASBJ 事務局の発言案**

35. ASBJ 事務局の発言案は、次のとおりである。
- (1) 当委員会からの開示原則 DP へのコメント・レターにも記載したとおり、コミュニケーションの改善のためには、IASB の果たすべき役割と企業の果たすべき役割がそれぞれ別にあると考えている。IASB の果たすべき役割を明確にするため、IASB が基準開発の際に利用できるガイダンスを作成し、それに基づき基準レベルで開示に関する要求事項のレビューを行うという方向性については、支持できると考えられる。
  - (2) また、関係者にアウトリーチを行ったうえで、IASB が利用するためのガイダンスを適用する基準を1つ又は2つ選定し、ガイダンスの実用性について試す点についても、基準レベルの開示を改善するという目標に照らせば、その方向性については、支持できると考えられる。
  - (3) ただし、プロジェクトの成否は、IASB が開発するガイダンスと、試験的に適用する対象として選定する基準によって大きく左右されるものと考えられる。

- ① IASB が開発するガイダンスについては、どのような場合にどのような種類の開示が必要となるのかを IASB が判断できるような内容とすべきと考えているが、本資料の第 21 項の IASB スタッフの説明では、ガイダンスがそのような内容になるのか明らかでない。このため、IASB が開発するガイダンスについて、そのような内容とする旨を明らかにすべきである。
  - ② レビューの対象となる基準の選定については、関係者に及ぼす影響が小さいなどの成功しやすい基準を選ぼうとしてはならない。成果を出すことは重要であるが、関係者のニーズを十分に踏まえ、開示を変更することによって実務が改善されるような基準から、対象となる基準を選定するようにすべきである。
- (4) その他のトピックの今後の進め方については、次の点について再検討いただきたい。
- ① カテゴリー2 に含まれたトピックは、実務の大きな改善とはならないかもしれないが、異論の少ない論点でもあり、比較的短期に改善できるのではないかと考えられ、優先順位が高くないとしても追加的な検討は可能ではないか。
  - ② 会計方針の開示の記載場所(カテゴリー2)については、開示すべき会計方針(カテゴリー3)とあわせて検討を行うべきである。開示した会計方針の記載場所がどこでも良いということにはならない。
  - ③ 基本財務諸表と注記の役割(カテゴリー1)について、現状の基本財務諸表プロジェクトにおいて行われている検討よりも、上位の概念として検討すべきであるように思われる。本トピックは、概念フレームワークにおいて整理されるべき内容である。

#### ディスカッション・ポイント

開示原則プロジェクトの今後のステップに関する IASB スタッフの提案及び ASBJ 事務局の発言案について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上

開示原則プロジェクトの今後の進め方の概要

※IASB がスタッフ提案のすべてに同意した場合の進め方は、次のようになる。

