プロジェクト　IFRS 適用課題対応

項目　【審議資料】IAS 第 7 号 - 財務活動から生じた負債の変動

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 6 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、財務活動から生じた負債の変動に関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 議論の背景

2. 国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）は、財務諸表利用者からの要望に基づき、2016 年 1 月、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」（以下「IAS 第 7 号」という。）を修正（以下「本修正」という。）し、財務活動から生じた負債の変動を財務諸表利用者が評価できるようにする開示を提供することを企業に要求する[1]こととし、当該要求事項は、2017 年 1 月以後開始する事業年度より適用することとした。

3. しかしながら、適用開始以降 2 年間の適用状況に対し、利用者（投資者）からは IAS 第 7 号の調整表に関する開示の質や一貫性に関して次のような懸念[2]があり、IAS 第 7 号第 44A 項[3]が要求する開示目的を満たす開示となっていないという意見が聞かれている。

   (1) IAS 第 7 号の調整表の作成において企業が使用する「債務」(debt) 又は「純債務」(net debt)の定義が統一されていない(inconsistent)か、不明瞭(unclear)である。IAS 第 7 号の調整表の項目と、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書のような財務諸表の他の場所で開示される情報とを関連付けることができない。

   (2) 分解表示が十分ではない。また、財務活動から生じる負債とそれらの負債のキャッシュ・フローから生じた変動か、若しくは非資金取引による変動かに関する説明が十分ではない。

[1] IAS 第 7 号第 44A 項から第 44E 項は本修正により追加されている。
[2] 利用者から聞かれている懸念の具体的な内容については、別紙 2 にお示ししている。
[3] 関連する会計基準の内容については、別紙 3 にお示ししている。

(3) 表示及び開示に誤謬がある。

4. そのため、IFRS-IC は、現在の IAS 第 7 号の要求事項が投資者の情報ニーズを満たす開示につながる要求事項となっているかどうか、既存の要求事項を強調することが効果的な改善につながるのかを検討したとしている[4][5]。

5. なお、本件については、「要望書」に基づき IFRS-IC が取り上げる他の案件とは異なり、IASB スタッフの作成したアジェンダ・ペーパーにおいて「要望書」は示されておらず、検討に際して、投資者から聞かれた懸念を IASB スタッフが代筆（本資料第 3 項参照）し、それが投資者の懸念を正確に反映できているかについて一部の投資者に事前に確認したことがアジェンダ・ペーパーに記載されている。

III. 2019 年 6 月の IFRS-IC 会議

IASB スタッフの分析

（投資者の情報ニーズ）

6. IASB スタッフは、本修正は投資者の情報ニーズに基づき修正したとしている。投資者は、繰り返し IASB に純債務の調整表（net debt reconciliation）を開示することを企業に要求することを依頼してきたとしている。

7. IASB スタッフは、IAS 第 7 号の結論の根拠 BC10 項に、純債務の調整表に関する投資者の要望が示されているとしている。

> **IAS 第 7 号 BC10 項**
> （**省略**）当審議会は、投資者が企業の分析において純債務の調整表を次のような目的で利用していることを識別した。

---

[4] IASB は、円滑な基準の適用に資する目的で、2019 年 2 月に、ニック・アンダーソン IASB 理事より、「財務活動から生じる負債の変動―よい開示とはどのような開示か？」と題する記事を IASB の HP に掲載している。

[5] IASB スタッフは、本修正の開発段階で十分な情報を得ているとし、2019 年 6 月の IFRS-IC 会議に向け特にアウトリーチは実施していないとのことである。
その代わり、投資者の懸念を確認する目的で 50 社の企業の入手可能な 2017 年及び 2018 年の財務諸表を確認したとのことである。8 社については 2018 年の財務諸表がまだ公表されていなかったことにより、確認できた 92 セットの財務諸表のうち 82 セットの財務諸表が IAS 第 7 号に基づく調整表を開示し、そのうち、財政状態計算書やキャッシュ・フロー計算書のような財務諸表の他の場所の情報と開示される情報を関連付けることが可能で、企業の純債務がどのように変動したかを理解できたのは 41 セットのみであったとしている。

(a) 企業のキャッシュ・フローについての投資者の理解を検証するため。財政状態計算書とキャッシュ・フロー計算書との間の調整表を提供するからである。
(b) 企業のキャッシュ・フローについての投資者の理解を検証するために使用する場合に、企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の投資者の確信を向上させるため。
(c) 企業の資金調達の源泉及び当該源泉が一定期間にわたりどのように活用されてきたのかに関する情報を提供するため。
(d) 資金調達に関連したリスクに対する企業のエクスポージャーを投資者が理解するのに役立てるため。

8. IASB スタッフは、前項の要望に応える上で、債務（debt）が IFRS 基準で定義されてないか、又は開示が要求されていないことに留意し、IAS 第 7 号の財務活動の定義を使用し、財務活動から生じたキャッシュ・フローに分類される負債の変動に関する情報を開示することを企業に要求することとしたとしている。

（IAS 第 7 号の要求事項は投資者の懸念に対応しているか）[6]

9. IASB スタッフによると、投資者からは、多くの企業が独自に「純債務」又は「債務」を定義し IAS 第 7 号の調整表の基礎として使用しているとのことである。そのような開示は投資者に有用な可能性はあるが、それらが有用な情報となるのは、調整表に記載された項目と財務諸表の他の場所とを関連付けることができる場合のみであり、企業独自の定義を基礎とした開示がなされることにより調整表に記載された項目と財務諸表の他の場所とを関連付けることができない場合、投資者は、企業のキャッシュ・フローについての理解の検証を制限されることになるとしている。

10. IASB スタッフは、IAS 第 7 号第 44C 項の定義に基づく負債の変動の開示を行うことで、投資者は財務諸表の他の場所との関連付けができるようになるとしており、企業が独自の定義を選択する場合でも、第 44C 項で定義される財務活動から生じる負債の変動を識別しなくてよいことにはならないとしている。

11. また、IASB スタッフは、IAS 第 7 号第 44D 項は投資者の懸念に直接対応しており、第 44D 項は、企業に IAS 第 7 号の調整表の項目と財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書を関連付けることができるようにすることを「要求している」と分析している。

（その他）

[6] IASB スタッフは、IASB スタッフが行った調査においてほとんどの企業が調整表を開示していたことから、企業が調整表を開示することを前提に分析を行ったとしている。

12. IASB スタッフは、投資者からは、IAS 第 7 号の調整表が投資者の情報ニーズを満たすほど十分には分解表示されていないことがあるとの懸念が聞かれているとしている。しかし、IASB スタッフは、IAS 第 7 号及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。) の要求事項は、IAS 第 7 号の調整表における分解情報の適切なレベルを判断し決定する上で十分な基礎を提供していると考えている。

13. また IASB スタッフは、投資者からは、ヘッジ手段、支払利息、未収利息及び担保現金 (cash collateral) の取扱いについて何ら説明がないことや「その他」の額が大き過ぎることにより、IAS 第 7 号の調整表について十分な説明がなされていない企業があるという懸念も聞かれているとしている。

14. IASB スタッフは、IAS 第 7 号及び IAS 第 1 号の要求事項は、IAS 第 7 号の開示目的を満たすのに必要な説明を判断し決定する上で十分な基礎を提供していると考えている。

(結論)

15. IASB スタッフは、分析を踏まえ、次のとおり結論付けている。

    (1) IAS 第 7 号の要求事項は、一貫性のある定義及び調整表の財務諸表の他の場所との関連付けに関する投資者の懸念に対応している。

    (2) この事項に対応するための基準設定は要求されない。

16. IASB スタッフは、既存の IFRS 基準の要求事項は、投資者が財務活動から生じた負債の変動を評価する情報の開示を行うのに十分な基礎を提供していると考え、基準設定アジェンダに追加しないことを提案している。一方で、財務活動から生じた負債の変動についての情報を開示する場合に、企業がどのように IAS 第 7 号及び IAS 第 1 号の要求事項を適用するかについて説明するアジェンダ決定案を公表することを提案している。

IFRS-IC 会議での議論の結果

17. 会議に先立ち、IASB スタッフより、本案件が IFRS-IC に対し投資者から直接受け取った初めての要望であり、認識や測定に関する議論ではないため他の案件と性質が異なることが説明された。また、IASB スタッフは、本案件について、多様な投資者の懸念に対し、IASB スタッフが投資者の懸念を集約して代筆し、投資者の要望を把握したことが強調された。

18. 複数の委員から、IASB スタッフの作成したアジェンダ決定案では IAS 第 7 号の要求事項を繰り返しているに過ぎず、より詳細な解釈が示されているわけではないこ

とから、他の案件におけるアジェンダ決定と性質が異なっており、本案件は、教育マテリアル等の他の方法において対処することが適切であるとの意見が聞かれた。

19. それらの複数の委員のうち、ある委員は、基準設定を行う必要性を議論するのであれば、IFRS-IC ではなく IASB において議論すべきであるとの意見が聞かれた。

20. それらの複数の委員のうち、別のある委員の法域では、利用者から特に強い懸念は聞かれていないとの意見が聞かれた。

21. それらの複数の委員のうち、さらに別の委員からは、投資者から聞かれている作成者の単なる誤謬に関する懸念ついては、IFRS-IC が対処する範囲を超えているとの意見が聞かれた。

22. 議長より、各委員から聞かれた懸念を踏まえ、アジェンダ決定の文案を見直し、他のアジェンダ決定と性質が大きく異ならないよう、投資者の要望をより明らかにし、現在の IAS 第 7 号の要求事項が開示目的に照らして適切であるかどうかを検証することに焦点を当てる文案に変更することを検討することが説明された。

23. 議長の説明を受け、翌日の審議において IASB スタッフより修正されたアジェンダ決定案の文案が示され、最終的には、修正後のアジェンダ決定案において本論点に対処することに異論はないとする意見が聞かれ、本論点を基準設定アジェンダに追加せず、修正後のスタッフ提案に沿った形でアジェンダ決定案を公表することに、11 名の委員が賛成した。

今後の予定

24. IFRS-IC は、アジェンダ決定案について 2019 年 8 月 20 日までコメントを募集しており、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

以　上

別紙1　2019年6月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

財務活動から生じた負債の変動（IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」）－ AP5 - 5A

委員会は、財務諸表利用者（投資者）から、財務活動から生じた負債の変動に関するIAS第7号の開示要求に関する要望を受けた。具体的には、投資者は、IAS第7号の第44B項から第44E項の要求事項は企業がIAS第7号の第44A項における目的を満たす開示を提供することを企業に要求するために適切であるかどうかを質問していた。

開示目的の充足（IAS第7号第44A項）

IAS第7号の第44A項は、「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」を提供することを企業に要求している。この目的を満たすために必要な範囲で、第44B項は、企業が財務活動から生じた負債の下記の変動を開示することを定めている。

(a) 財務キャッシュ・フローによる変動

(b) 子会社又は他の事業に対する支配の獲得又は喪失により生じた変動

(c) 外国為替レートの変動の影響

(d) 公正価値の変動

(e) その他の変動

審議会はBC16項において、第44A項の開示目的は投資者のニーズ（BC10項に要約したものを含む）を反映するように開発したと説明している。審議会はまた、BC18項において、第44A項の目的を果たしたかどうかを検討する際に、企業は、BC10項に要約されている投資者のニーズを考慮して、財務活動から生じた負債の変動に関する情報が投資者に目的適合性のある情報をどの程度提供するのかを考慮に入れる。こうした投資者のニーズは次のことである。

(a) 企業のキャッシュ・フローについての理解を検証し、その理解を企業の将来キャッシュ・フローの予測における信頼度を改善するために使用すること

(b) 企業の資金調達の源泉及び当該源泉を長期間にわたりどのように使用してきたのかに関する情報を提供すること

(c) 資金調達に関連したリスクに対する企業のエクスポージャーを理解する助けとなること

したがって、委員会は、IAS第7号の第44A項における開示目的を満たすために、企業は、その開示により投資者が企業のキャッシュ・フローについての理解を検証することが可能になり、企業の資金調達の源泉に関する情報を提供し、BC10項で述べた資金調達に関連するリスクに対する企業のエクスポージャーを理解する助けとなるのかどうかを考慮する。

財務活動から生じた負債の期首残高と期末残高の調整表

IAS第7号の第44D項は、「第44A項の開示要求を満たす1つの方法は、財務活動から生じた負債の変動について財政状態計算書上の期首残高と期末残高との間の調整表（第44B項で特定

している変動を含む）を示すことである。企業がこのような調整表を開示する場合には、当該調整表に記載した項目と財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書とを財務諸表利用者が関連付けることができるようにするための十分な情報を提供しなければならない。」と述べている。

したがって、企業が第44D項に示した調整表を開示する場合には、企業は調整表に含まれている項目を投資者が財務諸表の他の領域と関連付けることを可能にする情報を提供していると委員会は考えた。この際に、企業は次の各項を適用する。

(a) 第44C項を適用して、財務活動から生じた負債を識別し、それらを調整表の基礎として使用する。第44C項は、これらの負債を「キャッシュ・フロー（又は将来キャッシュ・フロー）がキャッシュ・フロー計算書において財務活動から生じたキャッシュ・フローに分類される負債」と定義している。企業が異なる「純債務」測定値を定義し調整することも選択する場合であっても、これは第44C項で定義している財務活動から生じた企業の負債を識別するという要求を削除するものではない。

(b) 第44項を適用して、財務活動から生じた負債の変動を他の資産及び負債の変動とは区別して開示する。第44E項は、「企業が、第44A項で要求している開示を他の資産及び負債の変動の開示と組み合わせて提供する場合には、財務活動から生じた負債の変動を当該他の資産及び負債の変動と区別して開示しなければならない」と述べている。

(c) IAS第7号の第44D項を適用して、調整表に含まれている項目を財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書（又は関連する注記）で報告されている金額と投資者が関連付けることを可能にするための十分な情報を提供する。企業は投資者が次の両者を関連付けることを可能にする開示を開発する。(i) 調整表で報告される財務活動から生じた負債の期首残高及び期末残高、(ii) 当該負債について企業の財政状態計算書（又は関連する注記）で報告されている金額。

委員会はまた、企業は、調整表に含まれている財務活動から生じた負債の変動をどの程度まで分解し説明するのかを決定するにあたり、BC10項に記載された投資者の情報ニーズを考慮して判断を適用すると考えた。この点に関し、委員会は次のことに留意した。

(a) 財務活動から生じた負債並びに当該負債の資金変動及び非資金変動を分解するにあたり、企業はIAS第7号の第44B項及びIAS第1号「財務諸表の表示」の第30A項を適用する。IAS第1号の第30A項は、「企業は、性質又は機能が異なる重要性のある項目を集約することによって財務諸表の理解可能性を低下させてはならない」と述べている。したがって、BC10項の投資者情報ニーズを考慮するにあたり、企業は個々に重要性のある項目を調整表において区別して開示する。そのような項目には、財務活動から生じた負債（又は資産）の重要性のあるクラス及び重要性のある調整項目（すなわち、資金変動及び非資金変動）が含まれる。

(b) 財務活動から生じた負債並びに当該負債の資金変動及び非資金変動を説明するにあたり、企業は、IAS第7号の第44B項及びIAS第1号の第112項(c)を適用する。IAS第1号の第112項(c)は、「財務諸表のどこにも表示されていないが、財務諸表の理解への目的適合性のある情報」を開示することを企業に要求している。したがって、第44A項から第44E項を適用して、企業は調整表の適切な構成（適切な分解レベルを含む）を決定する。その後、企業は、第44A項の開示目的を満たすために追加的な説明が必要かどうかを決定する。企業は、調整表に含まれている財務活動から生じた負債（又は資産）の各クラス及び各調整項目を次のような方法で説明することになる。(i) 資金調達の源泉に関する情報を提供し、(ii) 投資者が企業のキャッシュ・フローについての理解をチェックすることを可能にし、(iii) 投資者が各項目を財政状態計算書

及びキャッシュ・フロー計算書（又は関連する注記）と関連付けることを可能にする。

委員会は、IFRS基準の要求事項は、財務活動から生じた負債の変動に関して投資者が当該変動を評価することを可能にする情報を企業が開示するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は、IAS第7号の第44B項から第44E項の開示要求は、IAS第1号の要求事項とともに、IAS第7号の第44A項における目的を満たす開示を企業が提供することを要求するために適切であると結論を下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを［決定した］。

別紙 2　投資者の情報ニーズを満たしていない理由

1. IASB スタッフは、IAS 第 7 号の調整表が投資者の情報ニーズを満たしていない要因について、次の 4 点を示している。

投資者の情報ニーズを満たしていない要因	説明
定義の不統一	企業の中には、IAS 第 7 号の調整表について、基本財務諸表と調整することができない「債務」又は「純債務」の定義を用いて記載している場合がある。その結果、投資者は調整表にある項目を財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書と関連付けることができない。
不十分な分解表示	企業の中には、投資者が調整表に記載した項目を貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書と関連付けることができるレベルでは分解表示していない場合がある。不十分な分解表示には、財務負債（すなわち IAS 第 7 号の調整表の期首残高及び期末残高）のタイプに関連するものと、非資金取引による変動（すなわち調整項目）に関連するものの両方がある。企業によっては、不十分な分解表示には、過度の「その他」分類の使用を含む。
不十分な説明	企業の中には、投資者の理解にとって重要である IAS 第 7 号の調整表の項目又はキャッシュ・フロー計算書について説明していない場合がある。不十分な説明には、次の内容を含む。 ✓ ヘッジ手段、支払利息、未収利息及び担保現金といった項目がどのように取り扱われているのかについて説明がない。 ✓ キャッシュ・フロー計算書又は IAS 第 7 号の調整表に登場する「財務負債の変動」「投資の変動」「その他の財務負債」「雑費」といった項目の性質について説明がない。
表示／開示の誤謬	例えば、次のような開示がある。 ✓ IAS 第 7 号の調整表において、キャッシュ・フロー計算書で識別される項目と異なるキャッシュの移動情報がある。 ✓ IAS 第 7 号の調整表における開始残高が、金融商品の開示項目や貸借対照表の開始残高と異なっている。 ✓ 項目の二重計上 - 例えば、IAS 第 7 号の調整表の 2 つの行項目に同一のキャッシュの移動情報がある。

以　上

別紙3　関連するIFRS基準の規定

IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」

財務活動から生じた負債の変動

44A　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。

44B　第44A項の要求事項を満たすために必要な範囲で、企業は、財務活動から生じた負債の次の変動を開示しなければならない。

(a)　財務キャッシュ・フローによる変動

(b)　子会社又は他の事業に対する支配の獲得又は喪失により生じた変動

(c)　外国為替レートの変動の影響

(d)　公正価値の変動

(e)　その他の変動

44C　財務活動から生じた負債とは、キャッシュ・フロー（又は将来キャッシュ・フロー）がキャッシュ・フロー計算書において財務活動から生じたキャッシュ・フローに分類される負債である。さらに、第44A項の開示要求は、金融資産からのキャッシュ・フローが財務活動によるキャッシュ・フローに含まれる場合の金融資産（例えば、財務活動から生じた負債をヘッジする資産）の変動にも適用される。

44D　第44A項の開示要求を満たす1つの方法は、財務活動から生じた負債について財政状態計算書上の期首残高と期末残高との間の調整表（第44B項で特定している変動を含む）を示すことである。企業がこのような調整表を開示する場合には、当該調整表に記載した項目と財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書とを財務諸表利用者が関連付けることができるようにするための十分な情報を提供しなければならない。

44E　企業が、第44A項で要求している開示を他の資産及び負債の変動の開示と組み合わせて提供する場合には、財務活動から生じた負債の変動を当該他の資産及び負債の変動と区別して開示しなければならない。

IAS 第7号
財務活動から生じた負債の変動（第44A項から第44E項）

2016年1月の修正の背景

BC9　2016年1月に、当審議会は、IAS 第7号を修正して、財務活動から生じた負債の変動を財務諸表利用者が評価できるようにする開示を提供することを企業に要求することとした。この修正は利用者からの要望に対応したものであり、その要望には、2013年1月の「財務報告開示討議フォーラム」で受けた要望や、2013年5月に公表したフィードバック・ステートメント（「フィードバック・ステートメント」）に反映された要望が含まれている。利用者は、企業のキャッシュ・フローの理解が自分たちの分析にとって不可欠であり、企業の債務（報告期間中の債務の変動を含む）に関しての開示の改善の必要があると強調した。フィードバック・ステートメントは、利用者が当審議会に、純債務の調整表を開示して説明することを企業に求める要求を導入するよう絶えず要望してきたと述べていた。

BC10　2014年初頭に、純債務に関する開示の拡充を求める投資者からの要望を理解するため、当審議会は投資者へのアンケート調査を実施した。この調査は、投資者が報告期間の期首と期末との間での債務の変動を理解しようとする理由についての情報を求めていた。この調査は、現金及び現金同等物に関する開示についてのインプットも求めていた。この調査に基づいて、当審議会は、投資者が企業の分析において純債務の調整表を次のような目的で利用していることを識別した。

(a) 企業のキャッシュ・フローについての投資者の理解を検証するため。財政状態計算書とキャッシュ・フロー計算書との間の調整表を提供するからである。

(b) 企業のキャッシュ・フローについての投資者の理解を検証するために使用する場合に、企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の投資者の確信を向上させるため。

(c) 企業の資金調達の源泉及び当該源泉が一定期間にわたりどのように活用されてきたのかに関する情報を提供するため。

(d) 資金調達に関連したリスクに対する企業のエクスポージャーを投資者が理解するのに役立てるため。

開示の目的

BC15　2014年公開草案に対するフィードバックは、当該提案は開示目的を示しておらず、したがって、企業が要求された開示を提供するための最も適切な方法をどのように決定するのかが十分に明確ではなかったと述べていた。当審議会はこのフィードバックに同意し、2016年修正の第44A 項に示した要求の中に目的を含めた。

BC16　この開示目的を設定する際に、当審議会は、目的には財務諸表利用者のニーズ（BC10項に要約し

たものを含む）を反映すべきであると決定した。

BC18　金融機関からのコメント提出者からのフィードバックを考慮に入れた後に、当審議会は、その開示要求はさまざまな方法で充足することができ、その手段は調整表の提供だけではないと判断した。当審議会は、企業が開示要求を満たしたかどうかを検討する場合に、次のことを考慮に入れるべきであることに留意した。

(a) 財務活動から生じた負債の変動が、どの程度、利用者にとって目的適合性のある情報を提供するのか（BC10項に要約した利用者のニーズを考慮して）。

(b) 企業が、財務諸表に記載している他の開示を通じて、開示要求を満たしているかどうか。

BC19　したがって、当審議会は、財務活動から生じた負債についての財政状態計算書上の期首残高と期末残高との間の調整表は、開示要求を満たすための1つの方法ではあるが、強制的な様式とすべきではないと決定した。

IAS 第1号「財務諸表の表示」

重要性と集約

30A　本基準及び他のIFRSを適用する際に、企業は、すべての関連性のある事実及び状況を考慮に入れて、財務諸表（注記を含む）に含まれる情報をどのように集約するのかを決定しなければならない。企業は、重要性のある情報を重要性のない情報で覆い隠したり、性質又は機能が異なる重要性のある項目を集約したりすることによって財務諸表の理解可能性を低下させてはならない。

注　記

112　注記は、次のことを行わなければならない。

(a) 第117項から第124項に従って、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) 財務諸表のどこにも表示されていないが、財務諸表の理解への目的適合性のある情報を提供する。

以　上