

開示に関する適用後レビューの報告

2025年3月11日
企業会計基準委員会

I. 経緯

開示に関する適用後レビューを開始するに至った経緯

1. 2013年6月に公表された理事会が定める「企業会計基準に係る適正手続に関する規則」（現行の「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」。以下「適正手続規則」という。）では、当委員会は、重要と認められる新規の企業会計基準等の開発又は既存の企業会計基準等の改正を行ったときは、適用後レビューを実施しなければならないとされ、適用後レビューの計画又は実施の都度、理事会に設置される適正手続監督委員会に対して報告することとされている（適正手続規則第26条から第30条）¹。
2. 2015年10月には適用後レビューの計画策定に先立ち適用後レビューの対象として選定する範囲及び選定の方法について関係者と意見交換を行った。意見交換で聞かれた意見を踏まえ、2016年8月に当委員会が公表した中期運営方針（以下「2016年中期運営方針」という。）においては、「この定めを踏まえ、適用後レビューの計画を策定するにあたり、今後、これまで当委員会が公表した会計基準を対象として、適用後レビューの目的に関連する懸念点の有無に関して広く意見を募る予定である。その後、その結果を踏まえ、適用後レビューを行う範囲を決定し実施していく。」としていた。
3. この2016年中期運営方針を受け、当委員会は、適用後レビューの計画の策定にあたり、2017年1月に「企業会計基準等に関する適用後レビューの計画策定についての意見の募集」（以下「意見募集文書」という。）を公表した。また、意見募集文書に寄せられたコメントを取りまとめ、2017年6月に「適用後レビューの計画策定に係る意見募集文書に寄せられたコメントへの対応の取りまとめ」を公表した。
4. 意見募集文書は、適用後レビューの計画を策定するにあたって、幅広い市場関係者から、適用後レビューの目的に関連する以下の懸念点の有無を把握することを目的としていた。
 - (1) 企業会計基準等が、公表時に想定していた有用な情報を提供しているか。
 - (2) 企業会計基準等の適用にあたり、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていないか。

¹ 適正手続規則の抜粋は別紙1参照のこと。

- (3) 企業会計基準等の適用にあたって、予想外のコストが生じていないか。
5. 意見募集文書に対して寄せられたコメントは、以下の5つに分類された。
- (1) 開示に関するコメント
 - (2) 日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みと関連するコメント
 - (3) 企業結合に関するコメント
 - (4) 株式報酬に関するコメント
 - (5) その他のコメント
6. 前項のコメントについて課題の緊急性、論点の重要性、課題が生じる頻度等に基づき検討を行った結果、前項(2)から(5)についてはいずれも新規テーマとする必要性は乏しいと考えられた。一方、前項(1)の開示に関するコメントに関しては、以下の点を踏まえ、適用後レビューを実施する方向性で詳細な計画を策定することとした。
- (1) これまでの日本基準の開発では、開示に関して、個々の基準開発ごとに有用性及びコストの観点から必要と考えられる項目を定めてきているが、開示の運用状況についてレビューを行ったことはなく、主に財務諸表利用者及び財務諸表作成者から多くのコメントが寄せられている。そのため、開示に関する規定に基づき作成された財務諸表が、企業会計基準等の公表時に想定していた有用な情報を提供しているか否かについて追加的にレビューすることは一定の意義があると考えられる。
 - (2) 国際会計基準審議会（IASB）は、2015年アジェンダ協議を受け、Better Communication（コミュニケーションの改善）を今後の活動の中心とすることを掲げており、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」が公表されたほか、2018年初頭には基本財務諸表に関するディスカッション・ペーパー又は公開草案の公表が予定されている。これらを受けて、当委員会では、開示にフォーカスした議論を行うため、2017年4月にディスクロージャー専門委員会を新たに設置したところである。今後、これらの国際的な開示の議論を深めていく上でも、我が国の開示の状況をレビューしておくことは有用であると考えられる。
7. 前項の検討を踏まえ、当委員会は「開示に関する適用後レビューの実施計画」（以下「実施計画」という。）を取りまとめ、2017年12月に適正手続監督委員会に報告した。実施計画では、以下のステップにより実施することとした。
- (1) 具体的な適用上の課題を把握するための意見聴取を実施する。
 - ① 財務諸表利用者、財務諸表作成者及び監査人それぞれに対して全般的な課題認識に関する意見聴取を行う。
 - ② 財務諸表利用者に対して個々の項目に関する具体的なニーズ、財務諸表作成者に対して個々の項目に関する有用性について意見聴取を行う。
 - (2) 本適用後レビューの実施結果を報告書に取りまとめる。

- ① 実施結果について、開示に関する定めに基づき作成された財務諸表が、企業会計基準等の公表時に想定していた有用な情報を提供しているか否か、予想外のコストが発生していないかについて評価を行う。
 - ② 評価結果を踏まえ、短期的な基準開発により対応すべき事項の有無及び将来的な課題の有無を識別する。
8. その後、実施計画に基づき開示に関する適用後レビューに関してアウトリーチ等を進めたが、財務諸表利用者は開示の拡充を求める一方で、財務諸表作成者は開示の有用性が乏しい注記についての開示の簡素化を求めており、関係者間の見解の隔たりが大きく、適用後レビューの作業は実質的に中断していた²。

2019 年中期運営方針に基づく対応

9. この状況を受け、2019 年 10 月に公表した中期運営方針（以下「2019 年中期運営方針」という。）においては、財務諸表利用者及び財務諸表作成者に対してアウトリーチを行い、「開示（注記事項）に関する方針の整理」として、「以下のような論点については、個々の会計基準の開発において対応が図られてきており、必ずしも方針が定まっていない」とした上で、「今後、検討すべき論点を整理し、当委員会で開示（注記事項）を定める際の指針となる文書を作成する」こととした。
- (1) 単体財務諸表における開示
単体財務諸表に関する注記については、2013 年に制度上簡素化³が図られ、また、いわゆる持株会社の増加等、親会社の役割が多様化していることもあり、連結財務諸表における注記と単体財務諸表における注記のニーズの違いを考慮する必要があるものと考えられる。
 - (2) 重要性の考え方
重要性については、これまで個々の会計基準における個々の注記項目において量的ないし質的な観点から重要性の判断を求めてきているが、その判断にあたっての考え方については、原則として、個々の会計基準における開示目的と明示的に結びつける必要があるものと考えられる。
10. このうち、前項(2)の重要性の考え方については、2022 年 6 月に当委員会は、「企業会計基準等の開発において開示を定める際の当委員会の方針（開示目的を定めるアプローチ）」を公表している。

² 第 34 回基準諮問会議（2018 年 11 月 12 日開催）に新規テーマとして当委員会に提言されることとされた「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続」及び「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記情報の充実のように、緊急性の高い案件については、関係者から別途新規テーマとして提案がなされている。

³ 2013 年 6 月 20 日に企業会計審議会から公表された「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」

これにより、今後の企業会計基準等の開発において開示（注記事項）を定める際の当委員会の方針として、重要性に関する判断を行うための開示目的を定め、当該開示目的に照らして開示する具体的な項目及びその記載内容を決定することとした（別紙 2 参照）⁴。

2022 年中期運営方針に基づく対応

11. 2022 年 8 月に公表した中期運営方針（2022 年中期運営方針）において、「単体財務諸表における開示については、今後も取組みを継続する。」としている。本件について当委員会事務局で検討を進めたが、2025 年 3 月現在で成果物を公表するには至っていない。

Ⅱ. 開示に関する適用後レビューの総括

12. 開示に関する適用後レビューに関して、重要性の考え方の指針を示すことについては、「企業会計基準等の開発において開示を定める際の当委員会の方針（開示目的を定めるアプローチ）」を公表しており、一定の成果があったと考えられる。
13. 一方、単体財務諸表における開示については、2019 年中期運営方針の公表後も、金融商品取引法に基づき作成される単体財務諸表について 2013 年に企業会計審議会から公表された「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」の内容を踏まえ簡素化が図られてきていることを考慮し、個々の企業会計基準等の開発において対応を行うにとどまっており、当委員会の今後の企業会計基準等の開発に資する考え方を示していないため、適用後レビューの目的に適う成果を挙げるまでには至っていないと考えられる。
14. しかしながら、今後の企業会計基準等の開発に資する考え方を示す方針を定める場合、単体財務諸表のあり方にまで検討が及ぶ可能性があり制度との調整も必要になると考えられ、制度の見直しまで含めた方針の策定を行うことについての関係者のコンセンサスも醸成されるに至っていないことを踏まえると、当該方針の策定を今後も継続して進めていくことは現時点では困難であると考えられる。
15. 以上から、開示に関する適用後レビューについては、2025 年 3 月までの成果をもって終了することとした。

Ⅲ. 今後の対応

⁴ 2024 年 9 月に公表した企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」の開発においては、本方針に則り、開示（注記事項）を定めている。

16. 今後の適用後レビューのあり方については、適正手続規則に定められている手続の趣旨を踏まえ、2025 年に公表予定の当委員会の中期運営方針を策定する際に議論を行うこととする。

以 上

(別紙1) 適正手続規則の抜粋

第6章 適用後レビュー（企業会計基準等のみ）

（適用後レビューの目的）

第26条 委員会は、重要と認められる新規の企業会計基準等の開発及び既存の企業会計基準等の改正を行ったときは、投資家、財務諸表作成者、監査人に与えた影響を評価する目的で、適用後レビューを実施しなければならない。

（適用後レビューの実施時期）

第27条 適用後レビューは、原則として、新規の企業会計基準等が適用された後、2年後から開始する。

（適用後レビューの結果への対応）

第28条 委員会は、適用後レビューの結果、企業会計基準等の改正を行うことがある。その場合に準拠すべき手続は、新規の企業会計基準等の開発又は既存の企業会計基準等の改正を行う場合と同一のものとする。

（適用後レビューの結果の公表）

第29条 委員会は、提供された情報及び追加的な情報を十分に検討し、その検討結果を報告書に取りまとめ財務会計基準機構のホームページに公表する。

第7章 適正手続監督委員会への報告

（適正手続監督委員会への委員会の報告）

第30条 委員会は、重要と認められる企業会計基準等の公表又は改正及び修正国際基準の改正の都度、又は適用後レビューの計画又は実施の都度、適正手続監督委員会に対して、別紙を参考に本規則の遵守の状況を書面にて報告する。なお、必要に応じて、当該報告に、企業会計基準等の補足文書の開発に係る本規則の遵守状況の報告を含める。

以 上

(別紙 2)**企業会計基準等の開発において開示を定める際の当委員会の方針
(開示目的を定めるアプローチ)**

2022年6月21日
企業会計基準委員会

I. 目的

本文書は、企業会計基準等の開発において開示（注記事項）を定める際の当委員会の方針として、重要性に関する判断を行うための開示目的を定め、当該開示目的に照らして開示する具体的な項目及びその記載内容を決定することを示すことを目的としている。

なお、本文書は当委員会が公表する企業会計基準等を構成せず、よって、企業が開示（注記事項）についての重要性を判断する上での指針とはならない。

II. 経緯**(我が国の会計基準等における取扱い)**

当委員会では、これまで会計処理を定める企業会計基準等を開発する際に開示（注記事項）についても定めてきたが、開示（注記事項）に関する重要性について、必ずしも方針が定まっておらず、個々の企業会計基準等における個々の注記項目において量的ないし質的な観点から判断を求めており、重要性に関する定めを設けている基準と設けていない基準が混在している状況にある。

このため、重要性の乏しいものについて注記を省略することができる旨を定めていない項目については、実務上、重要性の乏しい場合でも注記を省略していないことがあると考えられる。

なお、我が国の会計上の重要性の原則については、企業会計原則注解（注1）において次のように示されている¹が、重要性についての用語の定義がなされておらず、具体的な判断の方法についても定められていない。

企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

¹ 企業会計原則注解（注1）では、消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができるなどの重要性の適用例についても示されている。

重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用される。

また、当委員会が公表している企業会計基準等のうち、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）第 35 項²において、重要性の判断について記載しているが、当該記載は、企業会計基準第 24 号で定めている会計処理や開示を対象としたものであり、開示全般についての重要性の判断を定めたものではない。

（IFRS 会計基準の取扱い）

国際会計基準審議会（IASB）において近年開発されている IFRS 会計基準では、開示目的を定め、当該開示目的に照らして開示する具体的な項目及びその記載内容を決定するアプローチが採られている。この点、現在議論されている今後の開示要求を開発するにあたり従うガイダンス案³では、当該アプローチを採用する旨を明確化する方向で検討が行われている。

また、国際会計基準（IAS）第 1 号「財務諸表の表示」（以下「IAS 第 1 号」という。）第 7 項等において、「重要性がある」（material）が次のように定義されている。

情報は、それを省略したり、誤表示したり覆い隠したりしたときに、特定の報告企業に関する財務情報を提供する一般目的財務諸表の主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定に、当該情報が影響を与えると合理的に予想し得る場合には、重要性がある。

重要性は、情報の性質若しくは規模、又はその両方に依存する。企業は、情報が、単独で又は他の情報との組合せで、財務諸表全体の文脈において重要性があるかどうかを評価する。

情報は、財務諸表の主要な利用者に対して当該情報の省略又は誤表示と同様の影響を有するような方法で伝達される場合には、覆い隠される。（中略）

情報が特定の報告企業の一般目的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と合理的に予想し得るかどうかを評価するには、企業が企業自身の状況を考慮すると同時に当該利用者の特徴を考慮することが必要となる。

² 企業会計基準第 24 号第 35 項

「本会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される。重要性の判断は、財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある。金額的重要性には、損益への影響額又は累積的影響額が重要であるかどうかにより判断する考え方や、損益の趨勢に重要な影響を与えているかどうかにより判断する考え方のほか、財務諸表項目への影響が重要であるかどうかにより判断する考え方などがある。ただし、具体的な判断基準は、企業の個々の状況によって異なり得ると考えられる。また、質的重要性は、企業の経営環境、財務諸表項目の性質、又は誤謬が生じた原因などにより判断することが考えられる。」

³ IASB から 2021 年 3 月 25 日に公開草案「IFRS 基準における開示要求—試験的アプローチ」（IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案）が公表されている。

現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者の多くは、自らへの情報提供を報告企業に直接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に依拠しなければならない。したがって、彼らが一般目的財務諸表の対象となる主要な利用者である。財務諸表は、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。時には、十分な情報を持った勤勉な利用者であっても、複雑な経済現象に関する情報を理解するために助言者の支援を求めることが必要となる場合もある。

さらに、IAS 第 1 号第 31 項において、財務諸表において開示する情報についての重要性の取扱いとして次のように定められている。

いくつかの IFRS は、財務諸表（注記を含む）に記載す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。

III. 我が国の企業会計基準等の在り方（開示目的を定めるアプローチへの移行）

前述のとおり、我が国においては、開示（注記事項）に関する方針が必ずしも定まっておらず、重要性に関する課題がある。これを受け、2019 年 10 月 30 日に当委員会が公表した中期運営方針においては、当該課題への対応として、国際的な会計基準における取扱いを参考に、重要性の判断にあたっての考え方について、「原則として、個々の会計基準における開示目的と明示的に結びつける必要があるものと考えられる」とし、今後、当委員会において開示（注記事項）を定める際の指針となる文書を作成する方針を示していた。

この方針は、開示目的を定めるアプローチを採用することにより、開示する具体的な項目及びその記載内容については開示目的に照らして判断することになり、財務諸表利用者にとって有用性の高くない情報の開示が縮小又は省略される（重要性の乏しい情報は省略される）ことによって重要性に関する課題への対処となることに加えて、有用性の高い情報の開示が拡充されることから、全体としてより有用な財務諸表が提供されることになると考えられることによるものである。

当該方針に基づき、2019 年の中期運営方針の公表後に公表した個々の企業会計基準⁴では、開示目的を定めた上で、開示する具体的な項目及びその記載内容については開示目的に照

⁴ 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準第 31 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」など。

らして判断することを定める方向にある。しかしながら、企業会計基準等の開発において開示（注記事項）を定める際の当委員会の方針が必ずしも定まっていないため、本文書において明確化することとした。

IV. 今後の企業会計基準等の開発における方針

前述のような重要性に関する課題に対応する観点から、今後、当委員会が企業会計基準等において開示（注記事項）を定める際には、開示目的を定めるアプローチを採用することとする。すなわち、新たな企業会計基準等の開発を行う場合⁵には、原則として、開示目的を定めた上で、当該開示目的に照らして開示する具体的な項目及びその記載内容を決定する旨を定めることとする。

具体的には、以下のようなアプローチを採用する。

- (1) 開示目的を設定する。
- (2) 開示項目は、開示目的を達成する範囲でコストと便益の比較も踏まえ、決定する。
- (3) 結論の背景において、開示目的から開示項目が定められる背景（開示目的を達成するためになぜ(2)で定める開示項目が必要なのか。）を記述する。

以 上

⁵ 既存の会計基準等の改正を含む。