
プロジェクト 開示に関する取組み

項目 「開示原則」ディスカッション・ペーパーの概要

本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会（IASB）が公表したディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み－開示原則」（以下「DP」という。）の概要についてご説明することを目的としている。なお、本資料におけるカッコ内の番号は、DP の段落番号を指している。

目的及び概要

DP 公表の背景

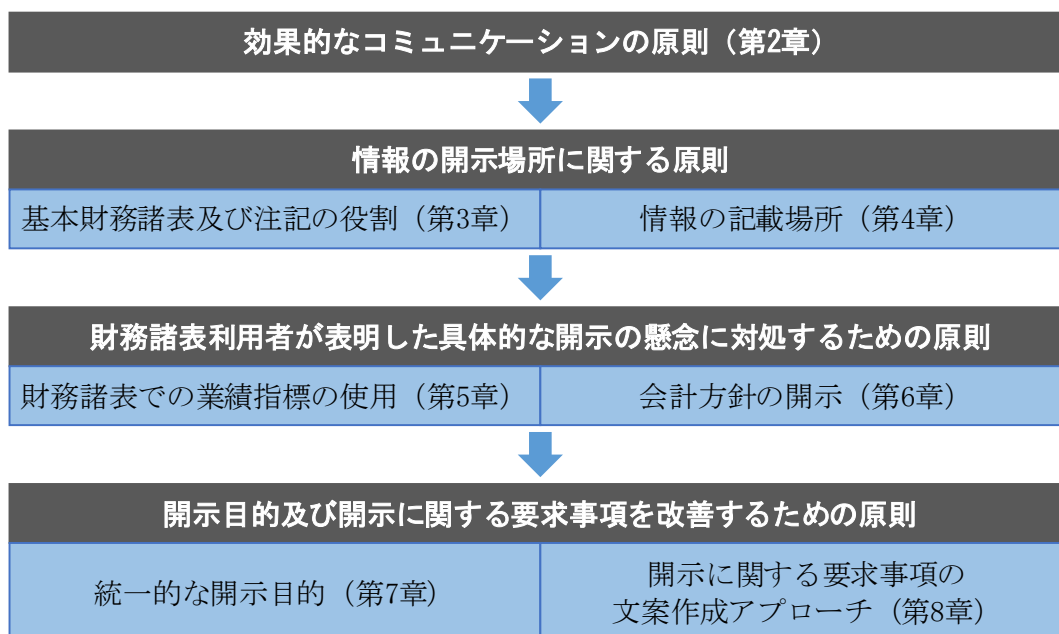
2. IASB は、「2015 年アジェンダ協議」を踏まえ、2016 年 11 月に、2017 年から 2021 年までの 5 年間に係る作業計画を公表した。当該作業計画では、中心テーマの 1 つとして「財務報告におけるコミュニケーションの改善（Better Communication in Financial Reporting）¹」が掲げられており、その一環である「開示に関する取組み（Disclosure Initiative）」についても検討を継続することとされた。
3. 「開示原則（Principles of Disclosure）」に係るリサーチ・プロジェクト（以下「本プロジェクト」という。）は、開示に関する取組みにおける複数のプロジェクトの中でも核となるプロジェクトである。
4. DP は、開示に関する様々な論点とそれらに対処するためのアプローチを 8 つの章に分けて記載しており、広く意見を求めて 2017 年 3 月 30 日に公表された。コメント期限は、2017 年 10 月 2 日とされている。

DP の概要と構成

5. DP の概要は、次のとおりである。

¹ 財務報告に係るコミュニケーションの改善は、次の 3 つのプロジェクトから構成されている。

- ① 基本財務諸表
- ② 開示に関する取組み
- ③ IFRS タクソノミ



6. DP の各章には、次のような内容が記載されている。

章	項目	内容
1	「開示の問題点」の概要及び本プロジェクトの目的	<ul style="list-style-type: none"> IASB が識別した「開示の問題点」の概要 本プロジェクトの背景及び目的 本プロジェクトと他のプロジェクトの相互関係
2	効果的なコミュニケーションの原則	<ul style="list-style-type: none"> 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関する検討
3	基本財務諸表及び注記の役割	<ul style="list-style-type: none"> 基本財務諸表及び注記の役割と、それらの役割が財務諸表の目的を満たすうえでどのように役立つかという点についての検討
4	情報の記載場所	<ul style="list-style-type: none"> 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はどのような場合かという点についての検討 「非 IFRS 情報」を財務諸表の中で提供できるのはどのような場合かという点についての検討
5	財務諸表での業績指標の使用	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表での業績指標の適正な表示に関する検討
6	会計方針の開示	<ul style="list-style-type: none"> 会計方針の開示方法を改善するための方策に関する検討
7	統一的な開示目的	<ul style="list-style-type: none"> 統一的な開示目的の開発に関する検討 IFRS 基準における開示目的及び開示に関する要求事項を開発し体系化するための基礎として、IASB は統一的な開示目的をどのように使用できるかという点についての検討

8	ニュージーランド会計基準審議会 (NZASB) 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	<ul style="list-style-type: none"> ニュージーランド会計基準審議会のスタッフが、IFRS 基準における開示目的及び開示に関する要求事項の文案作成のために開発したアプローチ
---	---	---

IASB の予備的見解の要約

7. DP に記載された IASB の予備的見解は、次のとおりである。
- (1) 一般開示基準 (general disclosure standard) (本プロジェクトの最終成果物として想定されている IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)の修正、又は IAS 第 1 号の一部を置き換えた新しい開示基準をいう。本資料の第 15 項参照。)には、次の開示原則を含めるべきである。
 - ① 基本財務諸表の役割及びその含意に関する原則 (第 3 章)
 - ② 注記の役割及び内容に関する原則 (第 3 章)
 - ③ 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ための原則 (第 4 章)
 - ④ 「非 IFRS 情報」(又は同様の名称によるもの)を財務諸表の中で提供するための原則 (第 4 章)
 - ⑤ 財務諸表において業績指標を適正に表示するための原則 (第 5 章)
 - ⑥ 開示されるべき会計方針の選択に関する原則 (第 6 章)
 - ⑦ 統一的な開示目的に関する原則 (第 7 章)
 - (2) 次の開示原則を、一般開示基準又は(教育文書のような)強制力のないガイダンス (non-mandatory guidance) のどちらかにおいて提供すべきである。
 - ① 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)
 - ② 会計方針の記載場所に関する原則 (第 6 章)
 - (3) 財務諸表における様式の使用に関する原則について、強制力のないガイダンスを開発すべきである。(第 2 章)
 - (4) 今後、IFRS 基準の文案を作成する際に、財務諸表における情報の記載場所を記述するにあたり「表示する (present)」及び「開示する (disclose)」という用

語を使うときには、「基本財務諸表において」又は「注記において」というように、意図した記載場所も明示すべきである。(第3章)

(5) IASBは、次のことも行うべきである。

- ① 財務業績計算書における、「通例でない (unusual)」項目又は「発生の頻度が低い (infrequently occurring)」な項目の定義と、その表示に関する要求事項の開発 (第5章)
- ② 財務業績計算書における次の小計は、IAS 第1号の第85項から第85B項に従っている場合に IFRS 基準に準拠することになる旨の明確化 (第5章)
 - ア. EBITDA² (企業が費用の「性質別表示」を採用する場合)
 - イ. EBIT³ (費用の「性質別表示」及び「機能別表示」の両方において)

第1章：「開示の問題点」の概要及び本プロジェクトの目的

開示の問題点

8. 財務諸表で開示されている情報については、主に次の3つの懸念（以下「開示の問題点」という。）が認識されている。(para. 1.5)
 - (1) 目的適合性⁴のある情報が十分に開示されていない。
 - 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。
 - (2) 目的適合性のない情報が開示されている。
 - 目的適合性のある情報を見過ごす、又は発見が困難となり、財務諸表の理解が困難になる。
 - 継続的な財務諸表の作成コストが増加する。
 - (3) 提供された情報のコミュニケーションが効果的でない。
 - 財務諸表の理解が困難になり、分析に時間がかかる。

² EBITDA: Earnings before Interest, Taxation, Depreciation and Amortisation (利息・税金・償却前利益)。

³ EBIT: Earnings before Interest and Tax (利息及び税金前利益)。

⁴ 目的適合性のある情報は、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 (IASBの公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「概念ED」という。)の2.4項参照)。

→ 目的適合性のある情報を見過ごす、又は財務諸表の異なる場所にある情報間の関係を識別できない。

開示の問題点の原因

9. 企業は、財務諸表で開示する情報と、当該情報を体系化して伝達するための最も効果的な方法を決定するにあたり、判断(judgement)を行使する必要がある。開示の問題点の主な原因は、この判断の行使が困難な点にあるようである。(para. 1.6)
10. 判断の行使が困難であるのは、IFRS 基準の問題ではなく、行動の問題であるとのフィードバックが IASB に寄せられている。一部の企業、監査人及び規制当局は、財務諸表を(コミュニケーションの手段としてではなく)コンプライアンスのための文書と捉えており、IFRS 基準の開示に関する要求事項を開示のチェックリストであるかのごとく機械的に適用している。また、時間的制約や外部(監査人、規制当局及び利用者)から企業の判断の適否について異議を唱えられる可能性を考慮して、そのような対応をとる企業もいる。(para. 1.7)
11. 一方で、財務諸表の内容及び構成(特に、注記による開示)に関するガイダンスの欠如が、行動の問題に寄与しているとのフィードバックも寄せられている。より多くの、又はより良いガイダンスを提供することにより、行動に変化がもたらされると述べる者がいる。また、一部の IFRS 基準に明確な開示目的がないことや、規範的な要求事項が長大なリストとなっていることから、IFRS 基準は判断の行使を妨げていると述べる者もいる。(para. 1.8)

開示原則の必要性

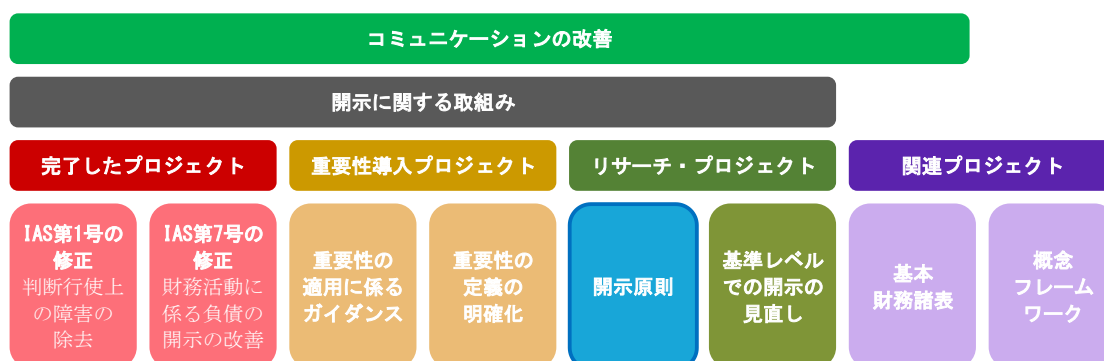
12. 上述の「開示の問題点の原因」に対処するため、IASB は次の3点を目的とした開示原則を開発すべきであると、多くの利害関係者から提案されている。(para. 1.9)
 - (1) 企業にとって、開示に関してより適切な判断を行使し、より効果的にコミュニケーションを行ううえでの助けとなること
 - (2) 利用者にとって、開示の有効性が改善されること
 - (3) IASB にとって、IFRS 基準の開示に関する要求事項を改善する際の助けとなること
13. IASB は、開示原則のセットが開示の問題点に対処するうえで役立つことに同意するが、財務諸表における開示の有効性を改善するためには、利害関係者(企業、監査人、規制当局及び利用者)の行動が変化する必要があるとしている。(para. 1.10)

本プロジェクトの目的

14. 開示原則プロジェクトは、開示に関する論点の識別と理解、及び当該論点に対処するための新しい開示原則の開発又は既存の開示原則の明確化に焦点を当てている。(para. 1. 11)
15. 本プロジェクトは、最終的には IAS 第 1 号を修正するか、IAS 第 1 号の一部を置き換える新しい開示基準を開発する結果となる可能性が高い（どちらになるかはわからないものの、DP では、最終的に公表される基準を「一般開示基準」と呼んでいる。）とされている。また、一部については、強制力のないガイダンスを開発するかもしれないとされている。なお、本プロジェクトでは、主として注記の内容を扱う⁵。(para. 1. 13)

他のプロジェクトとの関係

16. IASB の他のプロジェクトとの関係は、次のとおりである。(para. 1. 15 から para. 1. 18)



コメント提出者への質問（第1章）

17. 第1章について、DPに記載された質問事項は次のとおりである。

質問 1
<p>本資料の第 8 項から第 11 項に、開示の問題点とその原因について記述している。</p> <p>(1) 開示の問題点及びその原因に関する記述に同意するか。その理由は何か。また、開示の問題点の原因について、他に考えられるか。</p> <p>(2) 一般開示基準における開示原則の開発（IAS 第 1 号の修正又は置換え）が、開示の問題点への対処に役立つという点に同意するか。その理由は何か。</p>

⁵ 基本財務諸表の構成及び内容は、基本財務諸表プロジェクトにて検討される。

質問 2

第 2 章から第 7 章では、IASB 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 IASB の予備的見解を示している。DP で識別していない他の開示の論点で、開示原則プロジェクトの一部として扱うべき論点はあるか。また、なぜ当該論点に対処すべきと考えるのか。

第 2 章：効果的なコミュニケーションの原則

論点

18. 財務諸表に記載された情報が効果的に伝達されない場合には、利用者に次のような問題が生じる可能性がある。(para. 2.3)
 - (1) 情報を理解することが困難となり、財務諸表分析に多くの時間を費やす。
 - (2) 目的適合性のある情報を見過ごす。
 - (3) 財務諸表の異なる場所に記載された情報間の関係を識別できない。
19. IASB 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、次のものを識別した。(para. 2.4)
 - (1) 一般的又は「ボイラープレート」な記述（例：IFRS の要求事項のコピー）
 - (2) 不明瞭な記述（例：説明のない専門用語、不十分な説明）
 - (3) 情報の体系化が不十分（例：不適切なグルーピング、目次の欠如）
 - (4) 財務諸表の異なる場所に記載された情報間の関連付け (linkage) が不明確（例：担保に供した資産に係る情報の分散、相互参照 (cross-reference) 等の欠如）
 - (5) 情報の不必要な重複（例：注記で財政状態計算書と同じ情報を提供）
 - (6) 不必要に業界実務と整合しない様式 (format) により情報を開示したり、不必要に財務諸表において情報が開示される方法を年度ごとに変更したりすること
 - (7) 表の方がより効果的にもかかわらず文章により開示すること
 - (8) 重要な情報の省略、重要な情報を覆い隠すような重要でない情報の記載

論点に対処するためのアプローチ

(効果的なコミュニケーションの原則)

20. IASB の予備的見解では、企業が、財務諸表において、より効果的に情報を伝達するための助けとなる、次のような一組の原則を開発すべきということである。

- (1) 企業固有 (entity-specific) のものであること
- (2) 可能な限り、シンプルで直接的な記述であること
- (3) 重要な事項を強調する方法により情報が体系化されていること
- (4) 目的適合性がある場合、他の情報と関連付けられていること
- (5) 情報を不必要に重複させないこと
- (6) 企業間及び時系列の比較可能性を最適化する方法で提供されていること
- (7) 情報の種類に応じた様式 (リストや表など) によって提供されていること

企業は、財務諸表の作成にあたり、これらの原則のいくつかの間には、トレード・オフの関係 (ある原則を優先するために他の原則を犠牲にするという関係) があることを考慮する必要がある場合がある。IASB は、企業がこれらの原則を適用する際に、利用者にとって情報の有用性が最大となるように判断を行使することを推奨する。(para. 2. 6)

21. 本資料の第 20 項の(1)から(6)までに列挙した原則は、IASB のディスカッション・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」(以下「概念 DP」という。)の 7.50 項において記載されていたものである。(para. 2. 7)

22. 本資料の第 20 項の(7)の原則は、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という、一部の利害関係者からのフィードバックや、最近の IFRS 基準のいくつかにおいて、表形式による開示を要求している点などを踏まえ、効果的なコミュニケーションの原則に追加することを提案するものである。(para. 2. 17)

(一般開示基準と強制力のないガイダンス)

23. IASB は、本資料の第 20 項に記載した効果的なコミュニケーションの原則を強制力のないガイダンスと一般開示基準のどちらに含めるべきかについて、予備的見解を形成していない。(para. 2. 12)

強制力のないガイダンス

24. 一部のボードメンバーは、効果的なコミュニケーションの原則は、教育的な性質を有しているため、基準とするのは適切でないと考えている。強制力のないガイダンスの場合、次のような形式が考えられる。

- (1) 一般開示基準に付属するが、その一部を構成しない設例又は適用ガイダンス
- (2) 具体的な基準に付属しない実務記述書
- (3) 別個の教育文書（例：IFRS 財団のウェブサイトでの公表）

上記(1)及び(2)は、完全なデュー・プロセスの対象となる。また、上記(3)は、より限定的なデュー・プロセスの対象となる。(para. 2.13)

一般開示基準

25. 一部のボードメンバーは、効果的なコミュニケーションの原則は、その重要性から一般開示基準に含めて強制すべきだと考えている。また、一部のボードメンバーは、当該原則は IAS 第 1 号の第 15 項及び第 17 項(b)で言及されている基本的な質的特性（目的適合性及び忠実な表現）の拡張と考えることができるため、一般開示基準に記載することが適切だと考えている。(para. 2.14 及び para. 2.15)

(様式に関するガイダンスの提供)

26. IASB は、様式に関するガイダンスに次の事項を含めることを提案している。(para. 2.22)

様式	リスト	表	説明文	グラフ及び図表
概要	項目を連続的に整理する。	情報を行と列で整理する。	事象を文章で説明する。	数値データを要約し、形式化する。
どのようなときに使うのが適切か	次の場合に適切である。 <ul style="list-style-type: none"> • 長い説明文の分解 • 項目の順位付け • 項目間の関係の強調 	次の表示に適切である。 <ul style="list-style-type: none"> • 比較のための情報 • 値、金額 • 大量のデータ • 様々な視点から記述する必要のある情報 	次の場合に適切である。 <ul style="list-style-type: none"> • 詳細な定性的側面の説明、事象又は取引の記述 • 定量的データ又はデータ項目間の関係の説明 	次の場合に適切である。 <ul style="list-style-type: none"> • 複雑なデータの単純化 • データパターン及び趨勢の強調 • 表など別の様式で示されるデータの補足
例	<ul style="list-style-type: none"> • 子会社及び関連会社の開示 • 企業がさらされているリスクの開示 	<ul style="list-style-type: none"> • 残高調整表 • 満期分析 • 感応度分析 • 資産の耐用年数 • 基本財務諸表の行項目の分解 	<ul style="list-style-type: none"> • 会計方針 • リスク管理の目的、方針、プロセス及びリスクの測定に用いた方法 	<ul style="list-style-type: none"> • 地域別又は事業セグメント別の売上高 • 地域的集中度及び信用リスクの金額

				※グラフ及び図表は、経営者による説明など他の種類の報告書では、より一般的に使用される。
--	--	--	--	---

(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)

27. IASB の予備的見解では、本資料の第 26 項に記載したようなガイダンスは、一般開示基準より強制力のないガイダンスの方が、より適切であろうとされている。
(para. 2.23)

予備的見解の要約及びコメント提出者への質問 (第 2 章)

28. 第 2 章について、IASB の予備的見解の要約と DP に記載された質問事項は次のとおりである。

質問 3
<p>IASB の予備的見解では、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（本資料の第 20 項参照）を開発すべきということである。IASB は、当該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の見解を形成するには至っていない。</p> <p>また、IASB の予備的見解では、本資料の第 26 項のようなガイダンスを組み込んだ、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ということである。</p> <p>(1) 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開発すべきという点に同意するか。その理由は何か。</p> <p>(2) 本資料の第 20 項に列挙した原則に同意するか。その理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。その理由は何か。</p> <p>(3) 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、一般開示基準で定められるべきと考えるか。それとも、強制力のないガイダンスに記述すべきだと考えるか。</p> <p>(4) 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。その理由は何か。</p> <p>上記(3)及び(4)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（本資料の第 24 項参照）を明示し、理由を示されたい。</p>

第3章：基本財務諸表及び注記の役割

論点

29. IAS 第1号では、完全な一組の財務諸表は、次のもので構成されると定めている。
(para. 3.3)

(1) 次の計算書

- ① 財政状態計算書
- ② 純損益及びその他の包括利益計算書
- ③ 持分変動計算書
- ④ キャッシュ・フロー計算書

(2) 注記（重要な会計方針及びその他の説明的情報を含む。）

30. IASB は、次のことを認識している。(para. 3.8 から para. 3.10 まで)

- (1) 企業は、本資料の第29項(1)の計算書に記載された情報の方が、注記に記載された情報よりも頻繁に用いられ、利用者、監査人及び規制当局から精査 (scrutiny) されていると認識している。
- (2) 一部の利用者は、本資料の第29項(1)の計算書に記載された情報を、注記に記載された情報よりも綿密に分析している。
- (3) 企業は、情報を本資料の第29項(1)の計算書と注記のどちらに記載すべきかの判断を行使するうえで困難を感じている。これは、IFRS 基準における次のような用語の使い方が原因のようである。
 - ① 本資料の第29項(1)に挙げた計算書と、完全な一組の財務諸表を区別するための明確な用語がない。例えば、本資料の第29項(1)に挙げた計算書について、「財務諸表の本表 (face of the financial statements)」と「基本財務諸表 (primary financial statements)」のどちらも用いられている。
 - ② 「表示する (present)」は本資料の第29項(1)に挙げた計算書において別個に情報を含めることを意味することが多く、「開示する (disclose)」は注記に情報を含めることが多いが、これらの用語は必ずしも使い方に一貫性がない。

論点に対処するためのアプローチ

（「基本財務諸表」という用語の使用）

31. IASB の予備的見解では、本資料の第 29 項(1)の計算書を表現するための首尾一貫した用語を定めるべきということである。これについては、次の理由から「基本財務諸表」が最善と考えている。(para. 3. 14 及び para. 3. 16)
- (1) よく理解され、広く使用されている。
 - (2) 現時点で他の目的に使用されていない。
 - (3) 新しい用語を導入した場合には混乱が生じる可能性があり、また、利害関係者に受け入れられ認識されるまでに時間を要する可能性がある。
32. また、「基本財務諸表」は何が含まれるかについては様々な見解（例えば、本資料の第 29 項(1)の計算書の一部にすべき又は本資料の第 29 項(1)の計算書にセグメント情報を加えたものにすべきなど）があるが、IASB の予備的見解では、「基本財務諸表」という用語は、本資料の第 29 項(1)の計算書のセットについて使用すべきということである。(para. 3. 19)

（基本財務諸表の役割）

33. IASB は、次の理由から、利用者が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。(para. 3. 20)
- (1) 基本財務諸表は、通常、財務諸表の冒頭で提供される。
 - (2) 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についての概観を与え、利用者がさらなる調査を行いたいと考える可能性がある領域を識別するために使用することができる。
 - (3) 基本財務諸表は、注記よりも標準化された様式によっており、それゆえ、企業間の比較を行うために、より容易に使用することができる。
 - (4) 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では、基本財務諸表の情報が要約され、財務諸表全体の公表よりも前に公表されることがある。
 - (5) 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、データ集計業者が収集し、提供する情報に含まれる可能性が高い。
34. IASB は、利用者が注記よりも基本財務諸表に多くの注意を払うという証拠が、基本

財務諸表と注記が財務諸表の目的を満たすうえで異なる役割を有していることを暗に示しているものとみている。IASB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。(para. 3. 21)

- (1) 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IASBが決定する助けとなる。
- (2) 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。

35. IASBの予備的見解では、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、次のことを行ううえで有用な、構造化された比較可能な要約を提供することということである。(para. 3. 22)

- (1) 企業の資産、負債、持分、収益及び費用の概観を得ること
- (2) 企業間比較及び期間比較を行うこと
- (3) 財務諸表の項目又は領域のうち、利用者が注記において追加的な情報を求めるであろうものを識別すること

36. 前項の基本財務諸表の役割は、概念EDにおける財務諸表の目的を考慮して導き出されたものである。このため、キャッシュ・フローには言及していない。(para. 3. 23)

(基本財務諸表の役割の含意)

37. IASBの予備的見解では、基本財務諸表の役割の含意は、次のとおりということである。(para. 3. 24)

- (1) 基本財務諸表に記載された情報の方が、注記に記載された情報よりも目立つ(prominent)。
- (2) 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。
- (3) 基本財務諸表のすべての行項目は言葉と数字で表現され、当該計算書の合計に含まれる。
- (4) すべての認識された構成要素は、基本財務諸表の合計に含まれる。
- (5) 情報を基本財務諸表における別個の行項目として表示すべきかどうかの判断は、基本財務諸表の役割を考慮した後に行われる。他の情報と集約されたために基本財務諸表の行項目として示されない情報は、注記において別個に開示される必要がある可能性がある。

(注記の役割と内容)

38. IASB の予備的見解では、注記の役割を次のように考えており、これらは、一般開示基準に含まれるべきということである。(para. 3.26 から para. 3.29 まで)
- (1) 基本財務諸表に認識した項目の分解、調整及び説明に必要な追加的情報を提供すること。追加的情報には、例えば、次のものが含まれる。
 - ① 基本財務諸表における行項目の分解及び調整
 - ② 基本財務諸表に記載された項目の性質の記述
 - ③ 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
 - (2) 財務諸表の目的を満たすために必要な他の情報により基本財務諸表を補足すること。補足的情報には、例えば、次のものが含まれる。
 - ① 企業の未認識の構成要素の性質及び範囲に関する情報
 - ② 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様々な種類のリスク（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
39. また、IASB の予備的見解では、次の情報が注記に含められるとする概念 ED のガイダンスについても、注記の役割を明確化し、当該ガイダンス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ということである。(para. 3.7 及び para. 3.29)
- (1) 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
 - (2) 表示又は開示される金額に影響を及ぼす方法、仮定及び判断並びに当該方法、仮定及び判断の変更
 - (3) 報告期間の末日後に発生した取引及び事象に関する情報（財務諸表の目的を満たすために必要である場合）
 - (4) 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的な情報（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）
 - (5) 過去の期間に関する比較情報

（「表示する」と「開示する」という用語の使用）

40. 「表示」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」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。しかし、「表示」と「開示」には微妙な意味の違いしかないため、両者の意味を明らかにして使い分けを行うことでかえって混乱が生じる可能性がある。また、用語の意味を明確化した場合、現行の IFRS 基準を修正する必要があるが、時間をかけて修正しても得られる便益が小さい。(para. 3. 31)
41. このため、IASB の予備的見解では、将来、IFRS 基準の文案を作成する場合に、財務諸表において情報をどこで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ときには、「基本財務諸表において」又は「注記において」と、意図した記載場所も明示すべきということである。(para. 3. 32)

予備的見解の要約及びコメント提出者への質問（第 3 章）

42. 第 3 章について、IASB の予備的見解の要約と DP に記載された質問事項は次のとおりである。

質問 4
<p>IASB の予備的見解では、一般開示基準は次のことを記載すべきということである。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 「基本財務諸表」は、財務状態計算書、財務業績計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書である旨 • 基本財務諸表の役割（本資料の第 33 項参照）及び当該役割の含意（本資料の第 37 項参照） • 注記の役割並びに追加的情報及び補足的情報の例（本資料の第 38 項参照） • 概念 ED 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（本資料の第 39 項参照） <p>さらに、IASB の予備的見解では、次のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 「表示」の意味を基本財務諸表における表示として、また、「開示」の意味を注記での開示として規定することはすべきではない。 • 今後、IFRS 基準の文案を作成する際に、財務諸表において情報をどこで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。 <p>上記の予備的見解に同意するか。その理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。その理由は何か。</p>

第4章：情報の記載場所

財務諸表の外で IFRS 基準に準拠するために必要な情報を提供すること

(論点)

43. IAS 第1号の第49項では、企業は財務諸表を明瞭に特定し、同じ公表書類中の他の情報と区別しなければならないとしている。(para. 4. 2)
44. 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当局によって要求される情報との間に重複がある。これに対し、いくつかの IFRS 基準では、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。(para. 4. 3 及び para. 4. 5)
- (1) 当該情報が、財務諸表から他の書類（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ていること
 - (2) 当該他の書類が、財務諸表と同じ条件⁶で同時に利用者に利用可能であること
45. どのような場合に財務諸表から他の書類への相互参照により情報を財務諸表に組み込むことが認められるのかという点について、次のように様々な解釈が存在している。(para. 4. 6)
- (1) 一部の人は、前項のような要求事項は例外であり、所定の開示にしか適用されないと考えている。
 - (2) 他方、相互参照はより一般的に適用できると考えている人もいる。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表示して、財務諸表から相互参照している。
46. 相互参照は、財務諸表の開示を少なくすることができ、情報間の関係を明らかにして理解可能性を高めるのに役立つが、過度又は不適切に使用された場合には、次のようなことが生じる可能性がある。(para. 4. 7 及び para. 4. 8)
- (1) 財務諸表が断片的になり、理解が困難になる。
 - (2) どの情報が財務諸表の一部であるのかを識別することが困難になる。

⁶ IAS 第34号「期中財務報告」のBC10項では、「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」とされている。

- (3) どの情報が監査されているのかを見分けることが困難になる。
- (4) 特に、単一の報告パッケージの外（例えば、企業の公開ウェブサイトなど）に置かれた場合、相互参照された情報を探すことが困難になる。
- (5) 相互参照された情報が、財務諸表と同じ期間にわたって利用することができないリスクが増大する。
- (6) IFRS 基準に準拠するために必要な情報が、IFRS 基準と整合しない情報の近辺に置かれた場合には、情報の質が低下する。

(論点に対処するためのアプローチ)

- 47. IASB の予備的見解では、一般開示基準には、IFRS 基準に準拠するために必要な情報は、次のすべての要求事項を満たした場合に、財務諸表の外で提供することができるという原則を記載すべきということである。(para. 4. 9)
 - (1) 企業の年次報告書 (annual report) の中で提供されること
 - (2) 財務諸表の外で提供されることで、年次報告書が全体として理解しやすくなり、財務諸表が依然として理解可能であり、情報が忠実に表現されること
 - (3) 明確に識別され、相互参照により財務諸表に組み込まれていること
- 48. IASB の予備的見解では、年次報告書とは、企業が発行する財務諸表を含んだ単一の報告パッケージで、国際監査基準 (ISA) 720 (改訂) 「他の情報に関する監査人の責任」と同様の境界を持つものとすべきということである。この点、期中報告書 (interim report) にも本資料の第 47 項の原則を適用できると考えている。(para. 4. 10)
- 49. 規制当局が、IFRS 基準で要求され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が、その場合は、依然として両方の要求事項に準拠しなければならない、この場合には相互参照を使用することはできない。(para. 4. 11)
- 50. 本資料の第 47 項(1)について、年次報告書で提供されている情報に限定すると、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容認している規定 (IFRS 初度適用企業は最初の期中財務諸表で他の公表文書への参照を行うことができるという IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」第 32 項(b)の規定や、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ときに他のグループ企業の財務諸表を参照することができるという IAS 第 19 号「従業員給付」第 150 項の規定など) を認めないこととなる。したがって、IASB はそうした規定を別個に検討することが必要となる。(para. 4. 19)

51. なお、IASB は、第 47 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 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。この中で、企業の年次報告パッケージについて次のように記述している。（para. 4. 22）

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、
- (c) 例えば、企業のウェブサイト又は規制上の提出書類で一般に公開される。

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、予備的発表、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場合がある。

52. 前項における「年次報告パッケージ」は、第 48 項における「年次報告書」の記述よりも幅が広い。IASB 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応じて、第 47 項の原則に「年次報告パッケージ」という用語を組み込むかもしれないとしている。（para. 4. 23）

53. また、本資料の第 47 項(3)の要求事項を満たすうえで、次の方法によることができる。（para. 4. 24）

- (1) 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 基準に準拠している旨の記述とともに提供する。
- (2) 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。
- (3) 相互参照は、関連する情報を明瞭に識別し、記述するようにする。
- (4) 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利用できるようにする。

非 IFRS 情報として識別された情報を財務諸表の中で提供すること

（論点）

54. 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た情報を財務諸表の中に含めている。この情報は未監査の場合もある。例として、次のようなものがある。（para. 4. 27）

- (1) 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のうち、IFRS 基準で明示されていないか、IFRS 基準と整合しない基礎で測定されているもの

- (2) 経営者が使用している営業活動の非財務指標（市場占有率、従業員退職率など）
- (3) 将来予測情報

55. IFRS 基準に準拠するために必要な情報の範囲を超える追加的情報を財務諸表に含めることに関して、次のような懸念がある。(para. 4. 31)

- (1) 財務諸表の中の他の情報を曖昧にするか、情報の質を低下させる可能性がある。
- (2) 利用者が、財務諸表の一部を構成する情報を識別することが困難となる可能性がある。
- (3) 記載される情報が多すぎると、たとえ明確に非 IFRS 情報と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。

(論点に対処するためのアプローチ)

56. IASB は、財務諸表に含まれる情報を 3 つのカテゴリーに分類している。(para. 4. 33)

- (1) カテゴリーA—IFRS 基準で具体的に要求されている情報
- (2) カテゴリーB—IFRS 基準に準拠するために必要と判断された追加的情報⁷
- (3) カテゴリーC—カテゴリーA 又は B に含まれない追加的情報。これには、IFRS 基準と整合しない情報及び一部の非財務情報が含まれる。

57. IASB は、カテゴリーC のみを「非 IFRS 情報」とすべきと考えている。ただし、カテゴリーB も非 IFRS 情報に含めるべきであるという見解もある。(para. 4. 34 及び para. 4. 35)

58. IASB は、カテゴリーC の情報を開示することを禁止することは実行可能ではない可能性があると考えている。企業の財務諸表を理解するうえで目的適的な情報を提供しなければならないという要求事項は幅広い要求事項であり、それゆえカテゴリーB が幅広く解釈される可能性があるためである。したがって、ある情報がカテゴリーB とカテゴリーC のどちらであるのかを決定することが困難である可能性がある。一方、本資料の第 55 項の懸念も理解できることから、IASB は財務諸表に含めるカテゴリーC の情報は最小限にすることを提案している。(para. 4. 37)

59. IASB の予備的見解では、企業は IFRS 基準に準拠するために必要な情報と区別する

⁷ IAS 第 1 号の第 15 項、第 17 項(c)、第 55 項、第 85 項及び第 112 項(c)では、財務諸表の理解に必要な場合に追加的情報を提供することが要求されている。また、他の IFRS 基準（例えば、IFRS 第 16 号「リース」第 92 項）でも、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、追加的情報を開示することが要求されている。

ために、非 IFRS 情報を識別している可能性があり、その場合には、一般開示基準は、次のことを要求すべきということである。

- (1) IFRS 基準に従って作成されていない情報を明確に識別すること（該当する場合には、未監査であることも明確に識別すること）
- (2) 当該情報のリストを、IFRS 基準に準拠している旨の記述とともに提供すること
- (3) 当該情報を有用と考え、財務諸表に含めた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、忠実に表現されなければならない）。

また、IASB は、カテゴリ-B の情報をこのような方法で識別すべきでないと考えている。（para. 4.38）

60. IASB は、特定の状況において企業が本資料の第 59 項に従いカテゴリ-C の情報を識別することを要求すべきかどうか、特定のカテゴリ-C の情報を財務諸表に含めることを禁止すべきかどうかについて議論していない。IASB は、財務諸表に含めることを禁止又は制限すべき特定の種類の情報があるかどうかに関して、フィードバックを求めている。（para. 4.39）

予備的見解の要約及びコメント提出者への質問（第 4 章）

61. 第 4 章について、IASB の予備的見解の要約と DP に記載された質問事項は次のとおりである。

質問 5
<p>IASB の予備的見解では、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本資料の第 47 項の要求事項を満たすならば、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ということである。</p> <p>(1) IASB の予備的見解に同意するか。その理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。その理由は何か。</p> <p>(2) 現在、IFRS 基準に含められているもの以外で、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できるようにすべき（又は、すべきでない）と回答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以外で示すことはできるか。その理由は何か。そのシナリオは、第 47 項の要求事項を満たすか。</p>

質問 6
<p>IASB の予備的見解では、一般開示基準は次のようにすべきということである。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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記載することを禁止すべきではない。 • しかし、企業が当該情報を提供する方法に関する要求事項を含めるべきである。(本資料の第 59 項参照) <p>IASB の予備的見解に同意するか。その理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。その理由は何か。</p>

質問 7
<p>IASB は、特定の情報（例えば、IFRS 基準と整合しない情報）を本資料の第 59 項に記載したように識別することを要求すべきかどうか、又は、そのような情報を財務諸表に含めることを禁止すべきかどうかについて議論していない。</p> <p>特定の種類の追加的情報を財務諸表に含めることを禁止すべきと考えるか。その場合、それはどのような追加的情報か。その理由は何か。</p>

第 5 章：財務諸表での業績指標の使用

62. DP において、「業績指標 (performance measures)」という用語は、企業の財務業績、財政状態又はキャッシュ・フローの要約財務数値のことを指す。業績指標は、一般的に、企業の業績を経営者の目標 (management's objectives) や他社の業績と比較するために使用される。(para. 5.2)

論点

63. 財務業績計算書において、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、EBITDA など）の多くは、IFRS 基準に規定されていない。さらに、企業によっては、一般的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、調整後 EBITDA など）。これらは、「非 IFRS 業績指標」、「非 GAAP 業績指標」、「代替的業績指標」、「調整後業績指標」と呼ばれることがある。(para. 5.8)
64. 利用者の大半は、業績指標がミスリーディングではなく、企業の業績の忠実な表現である限りにおいて、業績指標の表示にある程度柔軟性を持たせることを支持している。その理由は、次のとおりである。(para. 5.10)

- (1) IFRS 基準で定められている指標だけでは、すべての企業の報告ニーズをカバーできないため、企業の財務業績及び財政状態について追加的な情報及びより適切な理解を得ることができる。
 - (2) 企業にとって何が重要であるのかということについての経営者の見解や、事業がどのように管理されているのかについての洞察を得ることができる。
65. 一方で、このような業績指標の使用に、懸念を示す利用者もいる。これらの利用者が示す懸念には、次のようなものがある。
- (1) 業績指標の計算方法の理解が困難である。
 - (2) 財務諸表における他の金額との関連性が不明確である。
 - (3) 首尾一貫した計算が行われていないため、期間比較が困難である。
 - (4) 標準化された定義を反映しない（例えば、EBITDA の計算方法は企業ごとに異なっている。）ため、企業間比較が困難である。
 - (5) IFRS 基準で定められている業績指標より目立っているものがある。
 - (6) 企業の姿を中立的に描写していないため、ミスリーディングである。

利用者の懸念の大半は、財務業績計算書に関連するものである。(para. 5. 11 及び para. 5. 12)

66. また、利用者は、通例でない (unusual) 項目又は発生の頻度が低い (infrequently occurring) 項目を区分することは、将来キャッシュ・フローを予測する際に役立つと考えているが、この点について、次のような懸念が指摘されている。(para. 5. 13)
- (1) 「頻度が低い」と識別された項目が、頻繁に発生しすぎている。
 - (2) 企業ごと、及び報告期間ごとに首尾一貫性なしに使用されている。
 - (3) これらの項目の影響について、十分な情報が提供されていない。
 - (4) 費用はこのように分類されるが、収益はこのように分類されず、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。

論点に対処するためのアプローチ

67. 企業が使用する業績指標は、本資料の第 56 項に記載した 3 つのカテゴリのいずれかに該当する可能性があるが、IASB は、カテゴリ C のものを含め、使用を禁止すべきではないと考えている。(para. 5. 15)

68. IASB は、利用者にとっての業績指標の有用性は、企業の種類、当該業績指標を使用する理由、財務諸表において表示又は開示される方法（記載場所及び相対的な目立ち方を含む。）、計算方法及び記述の明瞭性の程度によって決まると考えている。IASB の予備的見解では、一般開示基準に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ようにする要求事項を含めるべきということである。(para. 5. 16)

(財務業績計算書における行項目又は小計である業績指標)

EBIT 及び EBITDA の表示

69. IASB の予備的見解では、企業が EBIT 又は EBITDA を使用する場合に関して、次の点を明確化すべきということである。(para. 5. 21)
- (1) EBITDA は、企業が費用の配列について性質別表示を使用していて、IAS 第 1 号の第 85 項から第 85B 項までの要求事項に従って表示している場合には、適正な表示を提供する可能性がある。しかし、EBITDA は、特定の性質の費用（例えば、償却費）を除外しているため、機能別表示の場合に EBITDA を表示すると、性質別表示と機能別表示の混合となり、費用分析を混乱させることになる⁸。
- (2) EBIT は、通常、性質別表示及び機能別表示の両方に適合する小計である。
70. 次の表は、費用の性質別表示を用いて EBITDA 及び EBIT を純損益計算書に表示する方法を例示したものである。(para. 5. 22)

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
利息費用	(X)
税引前利益	X

⁸ IAS 第 1 号の第 99 項から第 103 項は、費用を「性質別表示」又は「機能別表示」のどちらかをを用いて分類することを要求している。

財務業績計算書における通例でない項目又は発生の頻度が低い項目の描写

71. IASB は、以前の「財務諸表の表示 (Financial Statement Presentation)」プロジェクトで公表した IFRS 基準案 (スタッフ・ドラフト) に記載された次の要求事項案を、新たな要求事項の開発の出発点として利用することができると考えている。(para. 5. 23 及び para. 5. 26)

155 企業は、通例でない(unusual)又は発生の頻度が低い(infrequently)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の頻度が低い事象又は取引は、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区分して表示しなければならない。通例でない又は発生の頻度が低い各取引又は事象、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どちらかにおいて異常項目として記述してはならない。

72. スタッフ・ドラフトにおいて、「通例でない」及び「発生の頻度が低い」は、次のように定義されていた。(para. 5. 24)

通例でない： 企業が営業を行っている環境を考えた場合に、極めて異常で、かつ、企業の通常の典型的な活動との関連が付随的でしかない。

発生の頻度が低い： 企業が営業を行っている環境を考えた場合に、予測可能な将来において再び発生するとは合理的に見込まれない。

73. IASB の予備的見解では、企業がこのような項目を区分して、将来キャッシュ・フローに関する予測を行う際に有用な小計⁹を表示することを容認すべきということである。ただし、これらの項目が適切に表示されるように、一般開示基準において、財務業績計算書に項目を「通例でない」及び/又は「発生の頻度が低い」として表示できる場合及び方法について説明すべきということである。(para. 5. 25)

74. 通例でない項目及び発生の頻度が低い項目を記述するために使用される特定の用語 (例えば、「反復的でない (non-recurring)」又は「特別な (special)」など) の使用を禁止すべきかどうかという点は、検討したものの予備的見解の形成には至らなかった。(para. 5. 27)

⁹ このような小計を「正規化後利益」、「基礎的利益」又は「調整後利益」という名称で使用する事例もある。(para. 5. 13)

75. 一部の利害関係者は、次の点についても IASB が検討することを提案した。(para. 5. 28)

- (1) 「発生の頻度が低い」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。
- (2) ある項目を通例でない又は発生の頻度が低いと記述することは、企業の特定の状況のみによるべきかどうか（例えば、ハリケーンや地震による損失は相対的に発生の頻度が低いとは言えないが、特定の企業への影響に重要性がある可能性が極めて低い場合がある。）。
- (3) 金額の大きさは、その性質及び頻度に加え、それが通例でない又は発生の頻度が低いと分類すべきかどうかを決定する際に、考慮すべきかどうか（例えば、訴訟に関連する少額の支払を経常的に行っているなかで、一度だけ巨額の支払を行った場合に、これを通例でない又は発生の頻度が低いとするのか、それとも、第 3 のカテゴリ（例えば、通例でない大きさの金額の再発的項目）とすべきか。）。
- (4) ある項目の頻度や通例でない性質以外の他の特徴（例えば、当該項目の変動可能性や、当期の金額が前期の見積りの再測定を表しているかどうか。）により、収益及び費用の項目を区分開示することが、利用者にとって目的適合性のあるものとなるかどうか。
- (5) いくつかの行項目に影響を与える事象を区分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一般的な要求事項）

76. IASB の予備的見解では、注記において特定の種類の業績指標を開示することを禁止すべきではないというものである（IFRS 第 8 号「事業セグメント」は、すでに業績指標を注記することを要求している。）。しかし、そのような業績指標が誤解を招くことがないように追加の要求事項を開発すべきと考えている。(para. 5. 30)

77. この点、基本財務諸表の中で表示されるか、その近辺で開示される業績指標の種類を制限すべきではなく、2014 年 12 月の IAS 第 1 号の修正¹⁰で財務業績計算書及び財政状態計算書に導入された要求事項と同様のものを、財務諸表におけるすべての業績指標に適用することが考えられる。(para. 5. 32 及び 5. 33)

¹⁰ 2014 年 12 月の「開示に関する取組み」（IAS 第 1 号の修正）により、追加的な小計を表示する場合の方法（明瞭かつ理解可能な表示及び名称の使用、期間ごとの継続性の担保、IFRS で要求されている項目より目立つ表示の禁止、IFRS で要求されている小計又は合計と調整する行項目の表示など）に関する規定が IAS 第 1 号に追加された（IAS 第 1 号第 55A 項、第 85A 項及び第 85B 項）。

78. IASB の予備的見解では、次のような要求事項にすべきということである。(para. 5. 34)

- (1) IFRS 基準で要求してい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、業績指標の目立ち方が同等か少なくなるように示す。
- (2) IFRS 基準で定められている最も直接的に比較可能な指標と調整して、その業績指標がどのように計算されたのかを利用者が理解できるようにする。
- (3) 注記において次の説明を付ける。
 - ① 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。
 - ② 上記(2)の調整が行われている理由
 - ③ 上記(2)の調整が可能でない場合には、その理由
 - ④ その指標の理解を助けるために必要な他の情報
- (4) ミスリーディングとならないように中立的、無誤謬かつ誤解を生じないように明確に名称をつける。
- (5) 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。
- (6) 分類、測定及び表示を統合的に行い、期間を超えて比較を行えるようにする。
- (7) 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。

予備的見解の要約及びコメント提出者への質問（第5章）

79. 第5章について、IASB の予備的見解の要約と DP に記載された質問事項は次のとおりである¹¹。

質問 8
<p>IASB の予備的見解では、次のようにすべきということである。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 財務業績計算書における次の小計は、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。 <ul style="list-style-type: none"> • EBITDA に係る小計の表示（費用の性質別表示を使用している場合） • EBIT に係る小計の表示（費用の性質別表示又は機能別表示の場合）

¹¹ 基本財務諸表プロジェクトで扱われるため、現時点では、DP に記載された質問以外の基本財務諸表の構成及び内容に関するフィードバックは求められていない。(para. 5. 3)

- 財務業績計算書における通例でない又は発生の頻度が低い項目の表示についての定義及び要求事項を本資料の第 71 項から第 75 項に記述したように開発する。
 - (1) IASB の予備的見解に同意するか。その理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。その理由は何か。
 - (2) IASB は、通例でない及び発生の頻度が低い項目を記述する他の用語（例えば、本資料の第 74 項で検討した用語）の使用を禁止すべきか。
 - (3) 財務業績計算書における通例でない又は発生の頻度が低い項目の表示に関する要求事項を開発する際に、本資料の第 75 項に記載した論点のほかに IASB 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、IASB の基本財務諸表プロジェクトの一環として考慮される。

質問 9

IASB の予備的見解では、一般開示基準には、業績指標を財務諸表に適切に表示することができる方法を記載すべきということである。（本資料の第 78 項参照）

IASB の予備的見解に同意するか。その理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。その理由は何か。

第 6 章：会計方針の開示

論点

80. 財務諸表の会計方針のセクションは、次の理由から、長すぎて有用でないことが多いと指摘されている。（para. 6.6）
- (1) 財務諸表を理解するために必要な会計方針と他の会計方針とが区別されていない。
 - (2) 次のような種類の会計方針が区別されていない。
 - ① IFRS 基準で認められている代替的な会計方針から選択される会計方針や適用の際に重要な判断の行使及び/又は重要な仮定の設定¹²を行う会計方針
 - ② 上記以外のその他の会計方針

¹² IAS 第 1 号の第 122 項及び第 125 項において、「重要な判断及び仮定」に関する情報を開示することが要求されている。

- (3) 会計方針を記述する際に、IFRS 基準に記されている要求事項を企業自身の状況に合わせることなく転記している。

論点に対処するためのアプローチ

(開示すべき会計方針の決定)

81. 開示すべき会計方針に関する利害関係者の見解は、次のように様々である。(para. 6. 9)
- (1) 一部の機関投資家等は、利用者が財務諸表を理解するのに役立てるために、企業は次の会計方針のみを開示すればよいとしている。
- ① 当期中に変更があったもの
 - ② 企業が IFRS 基準で認められている代替的な会計方針の間から選択したもの
 - ③ 企業が会計方針を適用する際に重要な判断の行使又は重要な仮定の設定（又はその両方）を行ったもの
- (2) 他方、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する者もいる。
- (3) さらに、一部の利用者（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する者もいる。
82. このため、IASB の予備的見解では、企業がどの会計方針を開示すべきか決定するのに役立てるため、一般開示基準には追加的な要求事項を記載すべきということである。(para. 6. 10)
83. IASB の予備的見解では、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記載された情報を理解するために必要である場合には、当該会計方針は重要とみなすべきということである。(para. 6. 11)
84. IASB は、会計方針を次の 3 つのカテゴリーに分類している。
- (1) カテゴリー1—財務諸表に記載された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、取引又は事象に関する会計方針
- ① 期中に変更されたもの
 - ② IFRS 基準が認める複数の選択肢から選択されたもの
 - ③ 具体的に適用される IFRS 基準が存在しないために IAS 第 8 号に基づき企業が策定したもの

④ IAS 第1号の第122項から第125項に記述されている、重要な判断の行使及び/又は重要な仮定の設定を必要とするもの

- (2) カテゴリー2-カテゴリー1には含まれないが、金額又は性質のどちらかにより、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
- (3) 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又はカテゴリー2に含まれないもの（すなわち、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会計方針）

IASBの予備的見解では、カテゴリー1及び2の会計方針のみを開示すべきであり、カテゴリー3の会計方針の開示は、主要な利用者が財務諸表に記載された情報を理解するうえでは不要ということである。なお、財務諸表の作成に使用していない会計方針は、開示すべきでないとしている。(para. 6.12からpara. 6.15まで)

- 85. 前項の予備的見解で、IASBがカテゴリー2の会計方針も開示すべきとしたのは、仮にカテゴリー2の会計方針が開示されない場合には、IFRS基準の要求事項に不慣れな利用者¹³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ためである。(para. 6.13)
- 86. 上記を踏まえたうえでのIASBの予備的見解では、一般開示基準は次のようにすべきということである。(para. 6.16)
 - (1) 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適切に理解するのに役立つため、会計方針の開示を提供する目的を記載する。会計方針の開示の目的は、企業が財務諸表の作成の際に適用しており、かつ、財務諸表の理解のために必要な会計方針について、企業固有の記載を行うことである。
 - (2) 会計方針の3つのカテゴリーを記載し、財務諸表の理解に必要な方針(すなわち、カテゴリー1及びカテゴリー2)のみ開示することが要求される旨を明確化する。
 - (3) カテゴリー3の会計方針の開示は要求されないこと、及び、カテゴリー3の会計方針の開示によって重要性のある情報が覆い隠されたり、財務諸表の理解が困難になったりすることは、認められるべきではないことを説明する。
- 87. IASBの予備的見解では、一般開示基準において、企業固有の記述を要求すべきであることを明確化すべきであるが、その点に関して追加的なガイダンスを示すことは不要ということである。(para. 6.19)

¹³ 概念EDの2.35項では、「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。」としている。

(会計方針の開示の記載場所)

88. IAS 第1号の第113項及び第114項は、次のとおり、注記の体系的な順序に関する要求事項を示している。

113 企業は、実務上可能な限り、注記を体系的な方法で記載しなければならない。体系的な方法を決定する際に、企業は財務諸表の理解可能性及び比較可能性への影響を考慮しなければならない。企業は、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・フロー計算書の各項目を、注記における関連情報と相互参照しなければならない。

114 体系的な順序又はグルーピングの例には、次のようなものがある。

- (a) 企業の活動のうち企業が自らの財務業績及び財政状態の理解に最も関連性があると考えている領域を目立たせる(特定の営業活動に関する情報を一緒にグループ分けするなど)。
- (b) 同様に測定する項目(公正価値で測定する資産など)に関する情報を一緒にグループ分けする。
- (c) 純損益及びその他の包括利益の計算書と財政状態計算書における表示項目の順序に従う。例えば、
 - (i) IFRSに準拠している旨の記述(第16項参照)
 - (ii) 適用している重要な会計方針の要約(第117項参照)
 - (iii) 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した項目についての裏付けとなる情報(各計算書及び各表示項目が表示されている順序で)
 - (iv) その他の開示事項(次の項目を含む)
 - (1) 偶発負債(IAS 第37号参照)及び未認識の契約上のコミットメント
 - (2) 非財務開示事項、例えば、企業の財務リスク管理目標及び方針(IFRS 第7号参照)

89. IASBの予備的見解では、次のようなガイダンスを提供すべきということである。しかし、このガイダンスを一般開示基準と強制力のないガイダンス(あるいは両者の組み合わせ)のどちらに含めるべきかという点については、予備的見解の形成に至っていない。(para. 6.21)

- (1) 会計方針の開示の記載場所に関する選択肢を示す。
- (2) IAS 第1号の第122項及び第125項で要求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の近辺で開示すべきである(ただし、他の場所の方が、財務諸表の理解可能性を改善すると企業が判断する場合)

を除く。) 旨を説明する。

会計方針の開示の記載場所に関する選択肢

90. 企業は、開示すべき会計方針を識別する際や、注記における記載場所を決定する際及び特定の会計方針を明瞭にすべきかどうか（例えば、当該方針を最初に置くことによって）を決定する際に、判断を行使する。DP では、会計方針の開示の記載場所に関して次の3つの選択肢が示されている。

- (1) すべての会計方針を単一の注記に記載する。すべての会計方針を1か所にまとめれば、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が容易となり、どの情報が企業の会計方針の一部なのか明確になる。
- (2) 個々に、会計方針に関連する情報と同じ注記の中で記載する。注記に記載された情報により、企業が会計方針をどのように適用したのかが明らかになり、会計方針の記述の有効性及び理解可能性が改善する可能性がある。
- (3) (1)と(2)を組み合わせる。

上記のいずれであっても、カテゴリ1の会計方針は、例えば、注記の索引又は財務諸表の目次ページにおいて記載場所を記述することによって、明瞭に識別すべきとしている。(para. 6. 22 及び para. 6. 23)

91. IASB の予備的見解では、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及びカテゴリ2）のみ開示することとし、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、次の方法によって重要な会計方針と区分することが考えられるということである。(para. 6. 24)

- (1) カテゴリ3の会計方針を独立の注記において開示するか、会計方針の注記の末尾に開示する。
- (2) カテゴリ3の会計方針を財務諸表の外で提供し、相互参照¹⁴する。例えば、次のような方法がある。
 - ① 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。
 - ② 企業の公開ウェブサイトにおいて表示する。

¹⁴ カテゴリ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り、IFRS 基準に準拠するために必要なものではないため、本資料第47項の要件は適用されないとしている。

重要な判断及び仮定に関する情報の記載場所

92. 本資料の第 89 項(2)に記載のとおり、IAS 第 1 号では、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。当該情報は、例えば、次のような場所で開示されることがある。(para. 6. 25)
- (1) 関連する会計方針の近辺で開示する。
 - (2) 関連する情報と同じ注記の中で開示する。
 - (3) 一括して独立の注記で開示する。
93. 重要な判断及び仮定に関する情報の好ましい記載場所について、利用者の見解は分かっていた。(para. 6. 26)
- (1) 一部の利用者は、企業のすべての重要な会計方針並びに重要な判断及び仮定に関する情報は、単一の注記に開示される方が良いと考えている。
 - (2) 一部の利用者は、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に関する情報を含む。）を単一の注記に記載する方が良いと考えている。
94. IASB の予備的見解では、企業の会計方針の開示を利用者にとってより有用とするために、次のようにすべきということである。(para. 6. 27)
- (1) 重要な判断及び仮定に関する情報を、関連する会計方針の開示の近辺で開示する（ただし、他の場所の方が財務諸表の理解可能性を改善すると企業が判断する場合を除く。）。
 - (2) 重要な判断の行使又は重要な仮定の設定が必要な会計方針に関する開示は、明瞭に強調する。

予備的見解の要約及びコメント提出者への質問（第 6 章）

95. 第 6 章について、IASB の予備的見解の要約と DP に記載された質問事項は次のとおりである。

質問 10
IASB の予備的見解では、次のとおりである。
<ul style="list-style-type: none"> • 一般開示基準には、開示すべき会計方針の決定に関する要求事項を含めるべきである（本資料の第 85 項参照）。 • 会計方針の開示の記載場所に関する次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（あるいは両者の組み合わせ）のどちらかにおいて記載すべきである。

- 会計方針の開示の記載場所に関する選択肢（本資料の第 88 項(1)参照）
- 企業は、重要な判断及び仮定に関する情報を関連する会計基準に関する開示の近辺で開示するという推定（本資料の第 88 項(2)参照）

(1) 一般開示基準に、どの会計方針を開示するか決定に関する要求事項を含めるべきという IASB の予備的見解に同意するか。その理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。その理由は何か。

(2) 会計方針の開示の記載場所に関するガイダンスを開発すべきという IASB の予備的見解に同意するか。その理由は何か。当該ガイダンスは一般開示基準又は強制力のないガイダンス（あるいは両者の組み合わせ）のどちらに含めるべきと考えるか。その理由は何か。

上記(2)の質問において、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（本資料の第 24 項参照）を明示し、その論拠を示されたい。

第 7 章：統一的な開示目的

論点

96. 概念フレームワークにおける財務諸表の目的（将来キャッシュ・フローの予測及び経営者のスチュワードシップの評価に有用な情報を提供すること）は一般的な記述であり、また、一部の IFRS 基準は開示目的を記載していないため、企業及び他の利害関係者が開示に関する要求事項の目的を理解し、伝達すべき情報を決定するうえで、企業が判断を行使することが困難になっているという指摘がある。（para. 7.5 及び para. 7.6）
97. 一部の利害関係者は、開示目的がないことには、規範的に記載された要求事項のリストともあいまって、企業がどのような情報を利用者に伝達すべきかという点に焦点を当てるのではなく、開示に関する要求事項を財務諸表の作成のため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。（para. 7.6）
98. IFRS 基準に開示目的が記載されている場合でも、それらは互いに独立に開発されているため、開示に関する要求事項の表現の不整合や、異なる基準における開示に関する要求事項の間の関係についての検討不足が生じている。（para. 7.7）

論点に対処するためのアプローチ

(統一的な開示目的の開発)

99. 統一的な開示目的 (centralised disclosure objectives) は、財務諸表の目的及び注記の役割との関連付けが強化された、各基準における開示目的及び開示に関する要求事項を開発し体系化するための基礎 (又はフレームワーク) 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。(para. 7.10)

- (1) IASB が、新しい開示目的及び開示に関する要求事項を開発するか、又は既存のものを見直すうえで、透明性のある基礎を提供する。これにより、各基準における開示目的及び開示に関する要求事項の首尾一貫性が高まる。
- (2) IASB が、各基準において、より焦点を絞った開示に関する要求事項を開発するのに役立つ、それぞれが統一的な開示目的に対処するのに役立つように設計される。
- (3) 企業が各基準の開示目的及び開示に関する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。
- (4) すべての利害関係者が、開示に関する要求事項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。

100. IASB の予備的見解では、統一的な開示目的を開発し、一般開示基準に記載する形で IFRS 基準に含めるべきということである。これにより、次のようになる。(para. 7.11 及び para. 7.12)

- (1) 統一的な開示目的が規範性のあるものとなり、可視性が高まる。
- (2) 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。
- (3) 企業が、追加的情報に関する IAS 第 1 号の要求事項 (脚注 7 参照) に準拠するために、具体的な IFRS 基準で定められている情報以外にどのような追加的情報を財務諸表に記載すべきかを識別する際の助けとなる。

101. IASB は、統一的な開示目的の開発にあたり、次の 2 つの方法を検討した。(para. 7.13)

- (1) 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様々な情報の種類に焦点を当てる方法
- (2) 方法 B—企業の活動に関する情報に焦点を当てる方法

(方法 A : 情報の種類に焦点を当てる方法)

102. 方法 A では、開示目的及び開示に関する要求事項は、開示される情報の種類に基づき開発され体系化されることになる。(para. 7. 15)
103. IASB は、通常、個々の基準の範囲に含まれる項目に関する利用者に有用な情報の種類に基づき、当該基準における開示目的及び開示に関する要求事項を開発している。したがって、方法 A は IASB の支配的なアプローチと整合している。方法 A は、注記の内容に関しての IASB の予備的見解（特定の種類の情報を記載すること）とも整合している。(para. 7. 16)
104. 予備的見解の形成には至らなかったものの、IASB は、統一的な開示目的の開発のための基礎として使用できる情報の種類について、次のリストを検討した。(para. 7. 17)
- (1) 報告企業（例：企業とその活動に関する情報）
 - (2) 方法、仮定及び判断（例：重要な会計方針に関する情報）
 - (3) 基本財務諸表に記載されている項目（例：行項目の追加的な分解）
 - (4) 未認識の項目（例：その性質及び影響に関する情報）
 - (5) リスク及び他の不確実性（例：ヘッジ及び他の形態のリスク管理に関する情報）
 - (6) 経営者のスチュワードシップ（例：経営者の報酬及び経営者との他の取引に関する情報）
 - (7) 後発事象（例：その性質及び影響に関する情報）

(方法 B : 企業の活動に焦点を当てる方法)

105. 方法 B では、開示目的及び開示に関する要求事項は、一般的に、企業の主要な活動に基づき開発され体系化されることになる。(para. 7. 22)
106. 財務諸表の作成の基礎を理解するために必要な情報に関する開示目的は、次のとおり、方法 A と同様である。(para. 7. 24)
- (1) 報告企業（例：企業とその活動に関する情報）
 - (2) 方法、仮定及び判断（例：重要な会計方針に関する情報）
107. しかし、方法 B では次の活動に関する情報を扱う。(para. 7. 25)
- (1) 営業活動及び投資活動（例：営業遂行能力（operating capacity）、事業セグメント、企業結合）

(2) 財務活動（例：流動性及び支払能力、資本構成及び自己資本管理）

(3) 非継続事業

(4) 税務

108. 方法 B は、最初に活動の識別に焦点を当て、その後に当該活動に関する有用な情報に焦点を当てたものであるため、方法 B は方法 A よりも全体論的 (holistic) な開示目的の開発につながる可能性がある。例えば、方法 B では、すべての営業資産を一緒に考える。資金調達方法（購入かリースか）や性質（有形か無形か）は問わず、（企業の営業活動に関連して）営業資産が営業キャッシュ・フローに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が、その狙いである。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に関する要求事項で扱われることになる。(para. 7. 26)

109. 方法 B は、IASB が開示目的及び開示に関する要求事項を開発する方法の根本的な変更となる。方法 B では、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。また、IASB 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や、この領域での判断の行使を認めるべきかどうかも決定することが必要となる。(para. 7. 27)

110. 方法 B に基づく開示目的及び開示に関する要求事項は、企業が、各項目を財政状態計算書及び財務業績計算書に表示されているのと同じ順序ではなく、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。一部の企業では、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。(para. 7. 28)

111. 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。(para. 7. 30)

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取引から生じた変動の両方を含む。）を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。

(方法 A 及び方法 B の利点と欠点)

112. 方法 A 及び方法 B の利点と欠点をまとめると、次のようになる。(para. 7. 20、para. 7. 21、para. 7. 32 及び para. 7. 33)

	方法 A 情報の種類別	方法 B 企業の活動別
利点	<ul style="list-style-type: none"> (1) IFRS 基準を根本的に変更する必要がなくなる。 (2) IASB の現行の方法を明確化する。 (3) 開示に関する目的適合性のない要求事項を識別するのに役立つ。 (4) 企業が、当該開示の有用性を理解し、重要性に関する判断を行う際の助けとなる。 (5) 開示の大幅な変更を企業に強制する可能性が低い。 (6) 資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報のそれぞれのグループ分けを「ビルディング・ブロック」として開示情報の体系化に使用できる。 	<ul style="list-style-type: none"> (1) 企業が自らの活動について考える方法や利用者の好みと合致している。 (2) IASB が、情報の開示を要求する理由を明確に設定するのを促す。 (3) 資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を統一的な開示目的に基づきグルーピングするため様々な開示の間の関係を強調する。 (4) 同様の開示目的が様々な基準で独立に開発された場合に生じる繰返しや不整合を防止するのに役立つ。 (5) IASB の現行の方法と異なるため、利害関係者の行動の変化を促進する可能性が高まる。
欠点	<ul style="list-style-type: none"> (1) 利害関係者の行動の変化を促進するために必要な、より根本的な変更をもたらさない。 (2) 開示に関する要求事項の長大なリストと基準間の繰返しが依然として生じる可能性がある。 (3) 利用者が将来の正味キャッシュ・フローの見通し等を評価するのに必要な情報に直接的に結び付かないため、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。 	<ul style="list-style-type: none"> (1) 開示に関する要求事項の開発に対する IASB の現行のアプローチ及び利害関係者が要求事項を適用する方法の重大な変更となる。 (2) すべての利害関係者の心構えの重大な変化が必要となり、相当の教育と時間が必要となる可能性がある。 (3) 一部の情報は、活動別よりも情報の種類別のほうが適切に体系化される可能性がある。 (4) システム及びプロセスを変更する場合、高コストとなる可能性がある。 (5) 方法 A よりも企業にとっての柔軟性が少なくなる可能性がある。(特に、IASB が営業活動、財務活動及び投資活動を定義する場合) (6) 事業活動の分類によって、事業活動の異なる企業間の比較可能性に影響を与える可能性がある。

(方法 A と方法 B のハイブリッド型)

113. 統一的な開示目的を開発する際に、方法 A 及び方法 B を組み合わせることが可能である。ハイブリッド方式は、より多くの柔軟性を IASB に与え、また両方の方法の利点のいくつかから便益を得る一方で、欠点を減らす。一方で、IASB が開示目的及び開示に関する要求事項を開発する方法の首尾一貫性が欠如する点が欠点である。(para. 7. 34 から para. 7. 36 まで)

114. IASB は、ハイブリッド方式とするにあたり、どのように方法 A と方法 B を組み合わせることができるのかについてはまだ議論しておらず、開示原則 DP に対して寄せられるフィードバックを踏まえて検討することとしている。(para. 7. 37)

(開示についての単一の基準又は一組の基準の検討)

115. IASB は、IFRS 基準における明確な開示目的の欠如が、開示の問題点の原因になっているという指摘を受け、IFRS 基準におけるすべての開示目的及び開示に関する要求事項を、単一の基準又は一組の基準のどちらかで扱うことを考えている。IASB は、この点についてはまだ詳細に検討しておらず、DP に対して寄せられるフィードバックを踏まえて検討することとしている。(para. 7. 1 及び para. 7. 38)
116. 開示についての単一の基準には、次のような利点がある。(para. 7. 39)
- (1) 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に関する要求事項を規定することによる不整合の可能性が回避できる。
 - (2) IASB 及び利害関係者がパッケージとしての開示目的及び開示に関する要求事項について、より統一的な方法で考慮するのに役立つ。
 - (3) 開示に関する要求事項の相互関連が考慮されることになるので、IASB が開示に関する要求事項を設定する方法に、より多くの規律を促す。
 - (4) 開示に関する要求事項を、基準別ではなく、トピック別に配列することが可能となる。
 - (5) 方法Bに基づき開発される開示目的及び開示に関する要求事項についてより適切となる可能性がある。
117. 開示についての単一の基準には、次のような欠点がある。(para. 7. 40)
- (1) 開示に関する要求事項を個々の基準から取り出すと、それらの要求事項が認識及び測定に関する要求事項とどのように関連するのかがわかりづらくなる。
 - (2) 特定の種類の取引に固有の有用な情報が、開示目的を開発する際に見落とされる可能性がある。
 - (3) 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おそれがある。
 - (4) 導入するに当たり長時間を要し、利害関係者の行動の変化が必要となる。
118. 開示についての単一の基準を設けることの代替案の1つは、開示目的及び開示に関する要求事項を複数の開示についての基準にグループ分けすることである(例えば、IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」は、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」の開示規定をまとめたものである)。このようにすることで、トピック

ク別に体系化された開示についての単一の基準と同様の結果を生み出すことができ、より容易かつ迅速に導入できる可能性がある。ただし、開示目的及び開示に関する要求事項をより統一的に設定することの便益の一部を低下させるおそれがある。(para. 7. 41)

予備的見解の要約及びコメント提出者への質問（第7章）

119. 第7章について、IASBの予備的見解の要約とDPに記載された質問事項は次のとおりである。

<p>質問 11</p> <p>IASBの予備的見解では、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）を開発すべきということである。</p> <p>統一的な開示目的は、IASBが、財務諸表の全体的な目的とより一体的かつ適切に結び付いた、基準における開示目的及び開示に関する要求事項を開発するための基礎として使用することができる。</p> <p>IASBは統一的な開示目的を開発すべきという点に同意するか。その理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。その理由は何か。</p>
<p>質問 12</p> <p>IASB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に関する要求事項の開発及び体系化の基礎として使用することができる次の2つの方法を識別したが、予備的見解の形成には至っていない。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して開示される様々な情報の種類に焦点を当てる方法（方法A） • 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スチュワードシップの評価を行う際の一般的な方法をより適切に反映するため、企業の活動に関する情報に焦点を当てる方法（方法B） <p>(1) これらの方法のうち、どちらを支持するか。その理由は何か。</p> <p>(2) 使用できる他の方法を考えることができるか。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と考える理由を説明されたい。</p> <p>方法A及びBは、開発の初期段階にあり、IASBも詳細に議論していない。IASBは、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改善するのが最良となり得るのか、DPに対して受け取るフィードバックを考慮する。</p>

質問 13

IASB は、IFRS 基準におけるすべての開示目的及び開示に関する要求事項を、開示についての単一の基準又は一組の基準に規定することを検討すべきと考えるか。その理由は何か。

第 8 章：ニュージーランド会計基準審議会スタッフによる開示に関する要求事項の文案作成アプローチ

論点

120. 企業は、財務諸表において開示する情報や当該情報を体系化して伝達する効果的な方法を決定する際に判断を行使する必要があるが、次のように、IFRS 基準が企業の判断の行使を阻害しているという指摘がある。(para. 8. 4)

- (1) 一部の基準に明確な開示目的がなく、企業がどのような情報を開示すべきか判断し決定することが困難になっている。
- (2) 一部の開示に関する要求事項において、「開示しなければならない」及び「最低限」などと、過度に規範的な文言が使用されているため、重要性にかかわらず特定の開示が必須であるかのような印象を与え、開示に関する要求事項をチェックリストのように使用することを促しているように見える可能性がある。

論点に対処するためのアプローチ

121. 本章では、ニュージーランド会計基準審議会 (NZASB) のスタッフが開発した IFRS 基準の開示目的及び開示に関する要求事項の文案作成のためのアプローチを記載している。本アプローチに対するフィードバックが肯定的であれば、IASB は、基準レベルでの開示の見直しプロジェクトにおいて考慮する可能性がある。(para. 8. 1)

122. 本アプローチの主な特徴は、次のとおりである。(para. 8. 2 から para. 8. 24 まで)

- (1) 開示目的を記載する。開示目的は、各基準における全体的な開示目的と、より具体的な下位の開示目的で構成される。
 - ① 全体的な開示目的：財務諸表の目的と紐付けるための大まかな目的である。
 - ② 下位の開示目的：全体的な開示目的を補強し、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。例えば、次のようなものである。

- ア. 報告企業に関する情報
- イ. 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
- ウ. 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
- エ. 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
- オ. 将来予測的な情報
- カ. 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
- キ. その他の目的適合性のある情報

(2) 開示に関する要求事項を2つの層に分割する。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性と、会計処理に必要な判断の程度によって決まる。

- ① 第1層の開示：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、その基準の範囲に含まれる項目又は取引がある場合には、すべての企業にこの情報を開示することが要求される（ただし、重要性は考慮される。）。
- ② 第2層の開示：追加的情報。全体的な開示目的を満たすために必要である場合に、当該情報の開示を検討することが要求される。

(3) 開示目的を満たすために、どのような方法で何を開示すべきか決定する際に、判断を行使することの必要性を強調する。

(4) 例えば次のように、開示に関する要求事項における文言の規範性を低くする。

- ① 「企業は～を開示する」（第1層の開示）
- ② 「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」（第2層の開示）

123. 本アプローチは、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いる。また、第122項(1)②に記載した特徴は、本資料の第103項で識別した情報の種類と同様である。したがって、本アプローチは、第7章「統一的な開示目的」における方法A（情報の種類に焦点を当てる方法）と統合的なアプローチである。（para. 7.19）

コメント提出者への質問（第8章）

124. 第8章について、DPに記載された質問事項は次のとおりである。

質問 14

本章では、NZASB のスタッフが IFRS 基準の開示目的及び開示に関する要求事項の文案作成に関して提案したアプローチを記載している。

- (1) 本章に記載した IFRS 基準の開示目的及び開示に関する要求事項の文案作成に対する NZASB スタッフのアプローチについて、何かコメントはあるか。
- (2) こうしたアプローチの開発が、より効果的な開示を促すと考えるか。
- (3) IASB 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。

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章に記載した「開示の問題点」（本資料の第8項参照）の原因になっている可能性がある」と指摘している。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に関する要求事項の長大なリストの存在を指摘している。

しかし、他の利害関係者は、具体的な開示に関する要求事項の方が、開示目的を満たす方法を決定する際に判断を行使するよりも使用が単純であると見ている。IASB の現在の IFRS 基準の文案作成方法が、開示の問題点の原因になっていると考えるか。推論を示されたい。現行の文案作成方法が開示の問題点の原因になっていると考える場合には、基準の文案作成をどこで改善し得るのかの例示とその理由を示されたい。

ディスカッションポイント

DP の概要について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上

(別紙 1) NZASB スタッフによる例 (第 7 章の方法 A の例)**NZASB スタッフ設例 1 : 判断の使用に関するガイダンス**

- 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は、項目又は取引の企業にとっての相対的重要性 (当該項目又は取引の性質あるいは大きさを考慮に入れる。) 及び当該項目又は取引の会計処理に伴う判断の量に応じて決まる。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・フローが次のことに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行使する際に、企業は次のことを考慮する。
- (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 (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べきであるという期待を考慮に入れる。)
 - (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、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瑣末な情報の記載又は特徴の異なる項目の集約のどちら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**開示目的**

- 16.X1 有形固定資産に対する企業の投資に関する情報を開示する目的は、有形固定資産に対する企業の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) に従って判断を行使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。これ

は、有形固定資産の企業にとっての相対的重要性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大まかなレベルで評価するのに役立てるためである。企業は次の情報を開示する。

(a) ……

追加的な情報

16.X4 企業は、16.X3 項で要求している情報に追加して、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なければならない。その際に、X1.1 項から X1.3 項の諸要因（前記の NZASB スタッフ設例 1 参照）を考慮しなければならない。有形固定資産の企業にとっての重要性が高いほど、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、有形固定資産に対する企業の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。これは、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、次の事項を示す、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) 再評価による増額又は減額

有形固定資産に関する主要なリスク及び制限

16.X6 ……

有形固定資産に関する測定基礎及び関連した不確実性

16.X7 ……

有形固定資産の将来の変動

16.X8 ……

有形固定資産に関するその他の情報

16.X9 ……

以 上

(別紙2) 第7章の方法Bの例

設例1： 営業上の生産能力

営業上の生産能力

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

- G1 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。
- G2 G1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。
- (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。
 - (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性がある場合には、追加的な説明を提供する。
- G3 企業は、財務諸表では描写されていない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。
- (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
 - (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
 - (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

設例2： 制限された資産

財務活動

制限された資産

- 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た資産を、潜在的な資金調達ニーズに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。
- D2 制限された資産とは、次のものである。
- (a) 担保として差し入れている資産
 - (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

以上