
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（情報の記載場所及び開示すべき会計方針）**

本資料の目的及び経緯

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. 今回の ASAF 会議では、2018 年 3 月の IASB ボード会議の資料を使用することとされていたため、第 381 回企業会計基準委員会（2018 年 3 月 26 日開催）では、当該資料に基づき作成した ASBJ 事務局の発言案をご検討いただいた。
3. その後、IASB から追加のアジェンダ・ペーパーが公表され、2018 年 3 月の IASB ボード会議で暫定決定された、IASB のためのガイダンスの開発と的を絞った基準レベルのレビューについては、2018 年 7 月の ASAF 会議において取り扱う予定である旨が記載されていた。
4. 今回の ASAF 会議に向けては、後述する本資料の第 5 項のトピックについて、別途、ASAF メンバーに対する質問事項が用意されていたため、本資料では、2018 年 4 月の ASAF 会議に向けた質問事項に対し、改めて ASBJ 事務局の発言案を検討することを目的としている。

ASAF 会議の目的

5. 今回の ASAF 会議の目的は、開示原則プロジェクトの次のトピックについて、ASAF メンバーの助言を求めることであるとされている。
 - (1) 情報の記載場所
 - ① 財務諸表の外における IFRS 情報
 - ② 財務諸表に含まれる非 IFRS 情報
 - (2) 開示すべき会計方針
6. 前項に記載したトピックについては、2018 年 3 月の IASB ボード会議において、追加的な検討の是非とその検討方法について、今後の IASB ボード会議での議論のためにスタッフが追加の分析を行うべきであるという決定が行われている。

情報の記載場所：財務諸表の外における IFRS 情報

(寄せられた懸念)

7. 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。）では、次のような IASB の予備的見解が記載されていた。

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。（第 4.9 項）

- (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

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。（第 4.10 項）

8. ほとんどの関係者は、一定の状況において企業が財務諸表の外で IFRS 情報を提供することができる原則を IASB が開発することを支持していたものの、前項に記載の予備的見解については、多くの関係者から次のような懸念が寄せられたとのことである。

- (1) 各法域の間で首尾一貫した適用が行われるかどうかに関する懸念

- ① 「年次報告書」の意味は、法域によって異なるのではないか。
- ② 「単一の報告パッケージ」の意味は、法域によって異なる解釈がされるのではないか。

- (2) 各法域の法令等との関係に関する懸念

- ① 情報を相互参照により財務諸表に組み込むことが規制上禁止されている法域がある。
- ② 法律上、「年次報告書」という用語が既に定義されている。

(解決案)

9. IASB は、上述の懸念に対処するために、次の方法のうち 1 つ以上の方法を検討する可能性があるとしている。
- (1) 「年次報告書 (annual report)」の代わりに「単一の文書 (single document)」という用語を用いる。
 - (2) IFRS 情報の記載場所を記述するうえで「年次報告書 (annual report)」のような具体的な用語を用いず、代わりに IFRS 情報を財務諸表の外に開示することができる場合についての原則を開発する。例えば、次の条件を満たす文書に限り、財務諸表の外であったとしても IFRS 情報を開示することを認めるといった原則が考えられる。
 - ① 財務諸表の外で開示された IFRS 情報が、財務諸表と同じ条件で同時に利用可能である。
 - ② 財務諸表の外で開示された IFRS 情報が、財務諸表が利用可能な期間にわたって継続して利用可能である。
 - ③ 財務諸表の公表後は、財務諸表の外で開示された IFRS 情報を変更することができない。
 - (3) 各法域の法令等と矛盾が生じない場合に限り、相互参照の使用を認める。
 - (4) IFRS 情報を財務諸表の外に記載する場合についての包括的な要求事項を開発せず、代わりに開示要求ごとに財務諸表の外に記載することが認められるものを特定する。

(ASAF メンバーへの質問事項)

10. 本トピックについて、ASAF メンバーへの質問事項は、次のとおりである。

- (1) 本資料の第 8 項に記載した懸念の一部は、貴法域においても当てはまるか。財務諸表の外における IFRS 情報に関するガイダンス又は要求事項の貴法域での適用方法について、その他の懸念はあるか。
- (2) 財務諸表の外における IFRS 情報に関するガイダンスを開発するかどうか、及び当該ガイダンスの開発方法を決定する際に IASB が考慮する必要のある各法域の法令等について、例を示すことができるか。
- (3) 本資料の第 9 項に記載した解決案のいずれかは、本資料の第 8 項に記載した

懸念に効果的に対処することになると考えるか。

- (4) 本資料の第 8 項に記載した懸念に IASB が対処することのできる方法に関するその他の提案はあるか。

(ASBJ 事務局の発言案)

11. 本トピックについて、ASBJ 事務局の発言案は次のとおりである。

- (1) 我が国においては、「annual report」という用語が、法定書類である年次報告書とは別の意味で使用されている事例が数多くある。
- (2) 我々は、財務諸表の外で開示された IFRS 情報について、財務諸表が利用可能な期間にわたり確実に入手可能な状態にすべきであると考えており、財務諸表が含まれる同一の文書の中に限り、IFRS 情報を財務諸表の外（いわゆる非財務セクション）に開示することを認めるべきであると考えている。

情報の記載場所：財務諸表に含まれる非 IFRS 情報

(寄せられた懸念)

12. 開示原則 DP では、次のような IASB の予備的見解が記載されていた。

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。

- 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。（第 4.37 項及び第 4.38 項）
- しかし、企業がこの方法で情報を識別する場合、一般開示基準は企業に対し、次のことを要求すべきである。（第 4.38 項）
 - (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）。

13. ほとんどの関係者は、企業が財務諸表に非 IFRS 情報を含めることを禁止すべきではないという点に同意していたものの、どのように「非 IFRS 情報」を定義すべきかという点に関しては、多くの関係者から懸念が寄せられたとのことである。

(「非 IFRS 情報」の定義)

14. 開示原則 DP では、財務諸表の中に含まれる情報を 3 つのカテゴリーに分け、そのうちのカテゴリーCが「非 IFRS 情報」となると記載していたが、多くの関係者はこの区分方法に懸念を有していたとのことである。

IASB は、財務諸表に含まれる情報には 3 つのカテゴリーがあるとみている。(第 4.33 項)

- (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
- (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。

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一方、その意味については様々な見解があるため、注意深く当該用語を使用すべきだと提案している。(第 4.35 項)

IAS 第 1 号との関係

15. 「非 IFRS 情報」の定義と IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)との関係について、IASB スタッフは次のように記載している。
- (1) IAS 第 1 号では、適正表示 (fair presentation) を達成するために必要である場合には、追加的情報の開示が要求されている。
 - (2) 多くの関係者は、適正表示を達成するために必要な情報は、それが IFRS 基準において具体的に要求されているかどうかにかかわらず、すべて IFRS 情報であるという点に同意している。
 - (3) したがって、「非 IFRS 情報」の定義は、「適正表示の達成に必要でない情報」ということになるが、そのような情報に関する要求事項を IASB が開発すべきかどうかについては、一部から疑問があがっている。
 - (4) さらに、一部の規制当局は、IASB が「適正表示の達成に必要でない情報」に関する要求事項を開発した場合には、財務報告の枠組みとしての IFRS 基準の信

頼性が低下すると考えており、非 IFRS 情報が利用者にとって有用であるならば、IFRS 基準を修正して当該情報を財務諸表に含めることを要求すべきと考えている。

様々な種類の非 IFRS 情報

16. 多くの関係者は、カテゴリーCには、次のように IASB が別個に定義又は検討すべき様々な種類の情報が含まれると考えているとのことである。

- (1) IFRS 基準と整合しない情報又は誤解を招く情報
- (2) IFRS 基準と整合するものの、IFRS 基準に準拠するうえで当該情報の開示が必要とされない情報

(リスク)

17. 開示原則 DP への回答者は、多くの企業は既に非 IFRS 情報を財務諸表の中で開示しており、当該情報は利用者にとって有用であることが多いとみていたとのことである。

18. IASB スタッフは、IASB が財務諸表に含まれる非 IFRS 情報についての要求事項を開発する場合には、利用者にとって有用な情報を既に開示していた一部の企業を委縮させてしまうリスクがあることを例として挙げており、このため、便益とリスクのバランスを検討することが必要であるとしている。

(ASAF メンバーへの質問事項)

19. 本トピックについて、ASAF メンバーへの質問事項は、次のとおりである。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">(1) IASB が非 IFRS 情報を定義する方法について、何か助言はあるか。(2) 本資料の第 15 項と関連して、IASB が適正表示を達成するために要求されない情報（すなわち、IAS 第 1 号その他の IFRS 基準で要求されない情報）に関する要求事項を開発することは有用かつ適切であると考えるか。(3) 企業は既に財務諸表の中で非 IFRS 情報を開示しており、多くの関係者は、当該情報が有用であると考えている（本資料の第 17 項参照）。この点を考慮すると、この領域におけるガイダンスを IASB が開発することの潜在的な便益は、企業が有用な情報を任意で開示することを委縮させるリスクに見合う価値があると考えるか。 |
|--|

(ASBJ 事務局の発言案)

20. 本トピックについて、ASBJ 事務局の発言案は次のとおりである。

- (1) 「非 IFRS 情報」を「適正表示の達成に必要なでない情報」と定義した場合、適正表示の達成が求められる財務諸表にそのような情報を含めることは適切ではなく、「適正表示の達成に必要なでない情報を財務諸表に含めてはならない」という定めを IAS 第 1 号に追加すれば良いことになる。

しかし、「適正表示」については、IAS 第 1 号第 15 項において「IFRS 基準を適用し、必要な場合に追加的な開示を加えれば、適正表示を達成する財務諸表が得られるものと推定される」とされているものの、明確な定義は存在しない。これでは、上述のような定めを追加しても、実務上、適切に運用されるとは思われない。

例えば、従業員数などの非財務情報、予測売上高などの将来予測的情報、取扱高などの IFRS 基準に準拠しない情報が、財務諸表の適正表示の達成に必要な情報に含まれるのかどうかを判断することは困難である。

我々は、このような情報を財務諸表に含めることを禁止すべきとは考えていないが、企業が利用者の理解に有用であると判断して IAS 第 1 号に基づき追加した情報であることを明記すべきであると考えている。

- (2) 我々は、財務諸表は本質的には法令遵守のための文書であると考えており、利用者の理解に有用であるからといって、どのような情報でも財務諸表に含めるべきであるとは考えていない。

このため、いわゆる「非 IFRS 情報」を財務諸表の中で開示する際に適用されるガイダンスは、財務諸表の中に含まれる情報が、IFRS 基準で明示的に要求されている情報なのかどうかを区別するうえで必要であると考えている。

その結果、企業が有用な情報を財務諸表の中で開示しなくなったとしても、財務諸表の外で開示する手段が残されていることを踏まえれば、企業が有用な情報を開示することを萎縮させるということにはならない。

開示すべき会計方針**(寄せられた懸念)**

21. 開示原則 DP では、次のような IASB の予備的見解が記載されていた。

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。

- (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説明する。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。

- 22. 多くの関係者は、どの会計方針を開示すべきかという点に関して IASB がガイダンスを開発することは支持していたものの、開示原則 DP に記載されたガイダンスの開発アプローチ（会計方針を3つのカテゴリーに区分するという方法）は支持していなかったとのことである。
- 23. 特に、多くの関係者は、開示すべき会計方針の選定は重要性を基礎とすべきであると考えており、過度に規範的な要求事項が開発された場合には役に立たないと懸念していたとのことである。彼らは、どの会計方針を開示すべきかという点について、企業が判断を行使できるようにすべきと考えていたとのことである。

(重要性)

- 24. IASB は、最近、企業が重要性に関する判断を行使するうえで役に立つ次の活動を実施している。
 - (1) 重要性及び集約に関する 2014 年の IAS 第 1 号の修正
 - (2) 重要性の判断の行使に関する実務記述書（2017 年 9 月公表）
 - (3) ケーススタディ「コミュニケーションの改善：開示をより意味のあるものにする」（2017 年 10 月公表）
 - (4) 「重要性がある」の定義に関する別個の「開示に関する取組み」プロジェクト（2017 年 9 月に公開草案を公表）
- 25. IASB スタッフは、前項の(2)から(4)は、開示原則 DP の後に公表したものであり、すなわち、会計方針に関するガイダンスは重要性を基礎とすべきであるという関係

者からのフィードバックを受け取った後に公表したものであるとしている。

(ASAF メンバーへの質問事項)

26. 本トピックについて、ASAF メンバーへの質問事項は、次のとおりである。

- (1) 本資料の第 24 項に掲げた文書は、企業がどの会計方針を開示すべきか決定する際に役立つと考えるか。役に立つ又は役に立たないと考える理由は何か。
- (2) 本資料の第 24 項に掲げた文書の公表に照らして、会計方針の開示に対する重要性の適用に関する IASB のための追加的なガイダンスは役に立つと考えるか。役に立つと考える場合、
 - ① 当該ガイダンスは何を範囲に含めるべきか。
 - ② 当該ガイダンスはどのような形式とすればよいか (すなわち、強制的な要求事項か、強制的でないガイダンスか)。
- (3) 企業がどの会計方針を開示すべきかという点に関するガイダンスを開発するために IASB が採ることのできるその他のアプローチについて、何か提案はあるか。

(ASBJ 事務局の発言案)

27. 本トピックについて、ASBJ 事務局の発言案は次のとおりである。

- (1) 一般的には、本資料の第 24 項に掲げた文書は、企業がどの会計方針を開示すべきか決定する際に役立つと考えるが、我が国では、重要性の適用に関する実務が十分に成熟しており、本資料の第 24 項に掲げた文書のうち、特に(3)については、既に常識的な内容となっている。
- (2) 我々は、開示すべき会計方針は、関連する項目、取引又は事象の重要性に基づき選定したうえで、目的適合性の高い情報を記載する一方、目的適合性の低い情報は可能な限り記載しないようにすべきであると考えている。このようなガイダンスは、企業が適用するためのものであり、IASB のためのガイダンスではないと考えている。したがって、強制力のある会計基準に含めるべきである。

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進め方に関する IASB スタッフの提案及び ASBJ 事務局の発言案について、ご意見及びご質問があれば伺いたい。

以 上