

ASBJ 企業会計基準委員会
FASF 公益財団法人 財務会計基準機構

リンク 当ホームページへのリンクについて 個人情報の取扱いについて

ホームページ サイトマップ ENGLISH

検索

サイト内検索



- ASBJ/FASF
- プレスリリース
 - 傍聴案内
 - 企業会計基準委員会議事
 - 専門委員会
 - 企業会計基準
 - 対外活動
 - お知らせ
 - 国際・国内関係情報

国際関係情報
国内関係情報

- 基準諮問会議
- 財務会計基準機構の概要
- 企業会計基準委員会の概要
- 単体財務諸表に関する検討会議
- 非上場会社の会計基準に関する懇談会
- IFRS関連情報・IFRS対応会議
- AOSSG会議



HOME > 国際・国内関係情報 > 国際関係情報 > 海外ニュース等

EFRAG 開示フレームワーク ディスカッションペーパーについて

財務会計基準機構、企業会計基準委員会のHPでは、国際関係の周辺情報として、IASB関連の情報の翻訳をはじめ、各国会計基準設定主体の動きについて、日本語での情報発信を進めております。

今回の配信と致しまして、2012年7月12日にEFRAGが公表した「開示フレームワーク ディスカッションペーパー」を仮訳して、皆様にご紹介することと致しました。宜しくご高覧下さい。なお本稿は、公開された情報をベースに翻訳したのですが、正確性を保証するものではありません。より正確な理解のためには、EFRAGのホームページに掲載されている原典をご参照願います。



ASBJ/FASF email updates

新会計基準等の公表やNewsletterの発行などをタイムリーにお知らせします。登録は無料です。

CLICK

Webcast

企業会計基準委員会の審議をお手元のPCから傍聴できます。

CLICK

Newsletter

ASBJ/FASFの活動状況を2か月に1度、コンバトにお伝えします。

CLICK

セミナー情報

ASBJ/FASF主催のセミナーや講演会の開催情報の提供や参加申込を受付けます。なお、会員の方はオンラインセミナーを受講して頂けます。

CLICK

刊行物案内

季刊会計基準

注目記事もピックアップしてご紹介いたします。なお、会員の方は本文もご覧いただけます。

CLICK

刊行物のお知らせ

「季刊 会計基準」第39号 (2012.12)第一法規株式会社発行

好評発売中

CLICK

研究員募集

CLICK

ASBJ FASF

トップページ リンク 当ホームページへのリンクについて サイトマップ FASF・ASBJへのアクセス 個人情報の取扱いについて

(C) Copyright Financial Accounting Standards Foundation All Rights Reserved.

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

EFRAG

ディスカッション・ペーパー

注記に対する開示フレームワークへ向けて

2012年7月

主要原則

これらの主要原則は、有効な開示フレームワークに必要とされる特徴を示すものである。

開示フレームワークの一般的な目的

目的適合性のある情報のすべてが、かつ、そのみが、適切な方法で開示されることを確保し、詳細な情報により財務諸表注記において目的適合性がある情報が不明瞭となることがないようにすること。

注記の目的及び内容

- 1 注記の目的は、主要財務諸表で表示されている項目並びに報告日現在で存在している未認識の取決め、企業に対する請求権及び企業の権利について目的適合性のある記述を提供することである。
- 2 したがって、
 - a. 注記における開示は、主要財務諸表を補強し説明する情報を提供すべきである。
 - b. 注記は、報告日現在で存在している過去の取引及び他の事象に焦点を当てるべきである。そうした過去の取引及び他の事象に関連しない将来に関する情報は、注記において提供されない。
 - c. 注記における情報は、企業固有であるべきである。
- 3 貸借対照表及び損益計算書における企業の財政状態及び財務業績を示している報告数値に対する補完として、注記は、次のような情報を提供すべきであるが、これに限定されない。(a) 貸借対照表及び損益計算書における項目の報告数値に組み入れられた仮定及び判断、(b) これらの報告数値に影響を与える可能性があるリスクに関する情報、及び(c) 代替的な測定（この情報に目的適合性がある場合）。
- 4 最終的に、情報の有用性を全体として評価するために、認識及び測定属性の開示要求に対する含意を考慮する必要がある。特に、不確実性が主要計算書の金額に与える影響が大きいほど、多くの開示が通常は必要となる。

開示要求の設定

- 5 開示は、他の目的（具体的には、認識、測定及び表示）とは区別された目的である必要がある。

- 6 開示要求の開発及び正当化は、認識、測定及び表示の要求と同じレベルの深度及び精査により行うべきである。
- 7 開示要求は、会計基準のセット全体にわたって首尾一貫した方法（粒度のレベルを含む）で設定すべきである。
- 8 開示要求は原則ベースとすべきであり、詳細なルールは避けるべきである。
- 9 開示要求は、企業の利用者のニーズに対する均衡を達成するとともに、すべての状況において合理的なコストと便益のトレードオフを満たすべきである。均衡を達成するために代替的な開示の仕組みを整備しなければならない場合がある。
- 10 開示要求は、認識、測定及び表示の要求事項の不備を埋め合わせるために利用すべきではない。
- 11 開示要求は、注記の中での考え得る重複を避けるように設定すべきであり、もはや目的の適合性がなくなった要求事項を除去するために時とともに見直すべきである。

要求事項の適用

- 12 実務において重要性の原則を適用する際には注意を払うべきであり、重要性のない情報（及び実務において報告企業に当てはまらない状況に関する情報）は開示の目的適合性及び理解可能性を低下させるものであることに留意すべきである。

情報の伝達

- 13 開示要求は、準拠の実施ではなく利用者への情報伝達を目的として適用すべきである。

実務における成功

- 14 作成者、監査人及び規制機関は、それぞれの具体的な役割において、上記のすべての原則の適用を通じて、開示の改善の促進に対する関心を共有する。

© 2012 European Financial Reporting Advisory Group, Autorité des Normes Comptables and Financial Reporting Council.

このディスカッション・ペーパーは、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) , フランス国家会計基準庁 (ANC) 及び英国の財務報告審議会 (FRC) が公表したものである。

以下の欧州における基準設定主体が、本ディスカッション・ペーパーの公表の支持をしている：

本ディスカッション・ペーパーを支持している欧州における他の国内基準設定主体の名称は、徐々に追加される予定である。

注意書き

これらの機関は、本ペーパーで提示している論点に関する議論を奨励するが、現時点でそれらの事項について何ら意見を表明していない。

本ディスカッション・ペーパーのコピーは、本ペーパーを公表している各機関のウェブサイトから入手できる。限られた数の本ペーパーの冊子も、EFRAG、ANC 又は FRC のいずれかから入手できる。

本ペーパーは、各セクション末尾の「コメント提出者に対する質問」(コメント募集に要約してある)を通じて提案に関するコメントを募集している。そうしたコメントは、下記の電子メール又は郵送先に送付のこと。

commentletters@efrag.org 又は

EFRAG
35 Square de Meeus
1000 Brussels
Belgium

期限は 2012年12月31日。寄せられたすべてのコメントは、秘密保持の要請がない限り、公開されるものとする。

欧州における我々のプロアクティブ作業

本プロジェクトを我々のプロアクティブ作業というもっと広範な文脈の中で設定することは重要である。EFRAG は、欧州の利害関係者との接触、及び IASB の作業の初期段階への適時かつ効果的なインプットの提供により、将来の基準設定の動向に影響を与えることを目指している。このプロアクティブ作業は、欧州の各国の基準設定主体との協力で行われている。資源を効率的に利用し、欧州のレベルでのより強力な協調関係を促進するためである。

4つの戦略的な目標がプロアクティブ作業を支えている。

- 欧州の利害関係者と接触して、彼らの論点及び財務報告が彼らにどのように影響するかを理解を確保する。
- 国際的な財務報告基準の開発に影響を与える。
- 財務報告の基礎となる原則及び実務の開発における思想上の指導力を提供する。
- 情報の質を改善し、実務上可能で、透明性と説明責任を向上させる解決策を促進する。

我々のプロアクティブ作業及び現在のプロジェクトについてのさらに詳細な情報は、EFRAG のウェブサイト (www.efrag.org) で入手できる。

概要 (Executive Summary)

何が問題なのか

- 1 財務諸表は、受託責任の評価と将来キャッシュ・フローの予測のための有用な情報を伝える重要な手段である。有効なコミュニケーションは良好な財務報告の中心となる。しかし、財務諸表注記の目的適合性は、次のような多くの理由により低下している。
 - a. 基準設定主体は、開示要求の追加により透明性の水準を高めようとしてきた。彼らは、注記を、情報を多くすれば金融上の災厄を少なくできるという声に対応することの多い「有用な」情報の貯蔵所として見るようになった。ある程度、注記は、認識及び測定原則の欠点を補う手段として考えられるようになった。その結果、注記はもはや主に基本財務諸表の「脚注」ではなくなった。
 - b. 取引及び財務報告要求の複雑性が増大した。
 - c. 重要性の判断を開示に適用することの実務上の困難。
 - d. 作成者が、監査人及び規制機関とともに、「チェックリスト」要求アプローチを用いることにより「安全」を選択している。
 - e. 企業に対する時間的制約（報告期間末において市場で利用可能な他のコミュニケーション形態を踏まえて財務諸表を公表するという制約）

これらの要因すべてが合わさって、注記が非常に複雑となり容易に理解できないものとなった。
- 2 これらの理由の根底には、変化が必要な複雑な行動のセットがある。これらの行動には包括的な対処が必要である。問題点が関係者の間で単に移転されるだけとならないようにするためである。
- 3 金融界で強く一致した意見があり、それは、財務諸表注記の開示は扱いにくくなっており、注記の長さの増大は情報の質をほとんど改善しておらず、情報過多により情報の質を低下させている可能性さえあるというものである。したがって、資本提供者が資源の配分に関する彼らの決定を支援するために注記に含まれる情報に依拠することがますます困難となっている。さまざまな関係者（財務諸表の作成者、利用者及び監査人）による最近の報告書で、現在の開示制度の見直しの必要性が強調されていた。現行の開示制度がもはや持続可能でないからである。国際会計基準委員会（IASB）が開示フレームワークの開発に関する作業を開始するよう求める意見が出されている。

国際財務報告基準（IFRS）における開示要求を健全な原則に基づくものとし、財務諸表の利用者のために目的適合性のある情報を生み出すことを確保するためである。

- 4 開示要求を合理化しようとする複数の試みがあったが、なぜこうした開示を削除又は変更しなければならないのかに関する論争に会うのが通例であった。本ディスカッション・ペーパーで示しているのは、「手早い解決策」はなく、既存の開示への「赤ペン」修正は将来に持続可能な方法を示すには十分でないということである。この論争を、単に開示を増やすのか又は減らすのかに関する議論から、財務報告の目的により役立つために開示内容の質を改善する方法へと移す必要がある。

これらの論点にどのように対処すべきか

- 5 必要なのは財務報告注記の役割に関する包括的な再検討であると提案している。その役割は、利用者が判断を形成するために依拠する情報という、より広範な文脈で設定する必要があり、注記は、財務諸表の理解に不可欠とはいえない他で公開されている情報をわざわざ複製すべきではない。
- 6 概念フレームワークの論点及び考慮に関する我々の分析では、開示フレームワークの開発へ向けて進む際には、次のことが重要であること示している。

(a) 注記の目的を明確化すること

開示フレームワークは注記の目的に関する明確な定義を含んでいることが重要である。注記はどのような役割を果たすべきなのか。この質問に対する答えは、どのような情報を注記に含めるべきなのか、どれを他の場所に置くのかを左右する。注記の目的は、利用者のニーズに資する上での財務報告の目的から導き出す必要があり、IAS 第1号「財務諸表の表示」に示されている財務諸表の目的に由来し、それと整合している必要がある。出発点として、注記の目的は次のものを提供することであると提案している。それは、主要財務諸表で表示されている項目並びに、報告日現在で存在する未認識の取決め、企業に対する請求権及び企業の権利に関しての目的適合性のある記述である。注記の目的は第2章で議論している。

(b) どのような情報を注記に含めるべきかを識別するための原則を開発すること

開示フレームワークは、基準設定主体が、認識及び測定 of 要求事項がすでに何を伝えているのかを踏まえて、どのような情報が目的適合性があると考えられ、基礎となる経済事象を忠実に表現するのかを判断する際の指針となるべきである。この論点は第3章の24ページから34ページで議論している。

(c) 開示要求の形式を検討すること

主要な行動上の論点のいくつかに対応する際に、基準設定主体が要求事項を設定する形式は、最終的に報告される情報を決定する上で重要である。例えば、具体的な項目の開示を求める詳細な開示要求は「決まり文句」の情報を生み出す可能性が高くなるが、目的ベースにすると企業の状況に関してより多くの判断や考慮が必要になる。比較可能性も、開示の形式を決定する際に留意すべき重要な要因である。この論点は第3章の35ページから43ページで議論している。

(d) 重要性の適用を強化し、開示される情報のみが企業の財務業績及び財政状態の理解に必要なものとなるようにすること

要求事項を各企業の固有の状況に関連させる方法に関する決定は、重要性の概念の適用（目的適合性に関する企業固有の側面である）を通じて達成される。この概念の実務的な適用に関して多様な見解があるように見える。本ディスカッション・ペーパーでは、定量的及び定性的な側面の両方を分析し、重要性の適用をどのように改善できるのかに関する提案を示している。また、開示の「拡張性」又は動的性質についても考慮して、何を開示するのかや詳細の程度に関する質問が、企業固有の状況（経済情勢などの外的要因やリスクに対するエクスポージャーを含む）に敏感となるようにしている。これも、財務諸表の利用者が受託責任を評価し、将来キャッシュ・フローを予測できるようにするためには、どのような情報が彼らにとって目的適合性がありそうなのかに関する根本的な質問への回答に関連するものである。作成者は、監査人及び規制機関とともに、重要性を適用する方法の改善において重要な役割を有している。これは第4章で議論している。

(e) 注記に適用できる有効な伝達方法の主要な特徴を明確化すること

注記における情報を最もよく伝達する方法に関する決定には、判断が必要となる。注記を表示する方法、取引や事象に関して一体性のある説明を提供するために情報を関連させる方法、注記が構成される方法に関してである。伝達に関するこれらの決定は、重要なメッセージを伝える方法、開示が構成され表示される方法とも関連する。これは第5章で議論している。

- 7 開示フレームワークを設計するにあたり、我々は主要原則のセットを提案している。主要原則は、有効な開示フレームワークの基本的特質として提案されている。これらの一部は自明に見えるかもしれないが、そのことは主要原則の重要性を弱めるものではない。
- 8 本ディスカッション・ペーパーは、単一の解決策を提供することを試みるものではないが、注記においてどのような情報を開示すべきなのか、また、どのように開示すべきなのかを決定する際に必要となる一連の意思決定を検討している。

- 9 注記に関する議論は、財務報告及び他の形式の企業報告における情報の配置に関する検討につながるのが必然である。より一般的に企業報告における情報の開示に関して問うべき広範な質問があることは承知しているが、それは本ディスカッション・ペーパーの範囲内ではない。我々の主要な焦点は、注記において開示する情報の質の改善にある。

関係者への質問

EFRAG、ANC 及び FRC は、本ディスカッション・ペーパーのすべての事項、特に下記の質問に関してコメントを募集する。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- a. 示した質問に対応している。
- b. コメントが関連する具体的な参照項を示している。
- c. EFRAG、ANC 及び FRC が考慮すべき代替的アプローチを記述している。

EFRAG、ANC 及び FRC は **2012 年 12 月 31 日まで**に受け取ったすべてのコメントを考慮する。

質問 1.1 — 主要原則

本ディスカッション・ペーパーは、開示フレームワークの基礎となるべきいくつかの主要原則を示している。

これらの主要原則に同意するか。同意しない場合、どのような代替的な原則を提案するか。

質問 1.2 — 問題の理解

本ディスカッション・ペーパーは、開示の質を改善するため 2 つの主要な領域を検討のために示している。

- a. 開示の過多の回避。これは、基準における過剰な要求事項と、財務諸表において重要性が有効に適用されていないことの両方が原因となっている可能性がある。
- b. 開示が財務諸表において構成され及び伝達される方法の向上。もっと容易に理解し比較できるようにするためである。

これらは、2 つの主要な改善の領域であることに合意するか。

質問 2.1

第 2 章では、どのような財務情報を注記において要求すべきなのかの決定に役立てるために、注記の目的の定義を提案している。

注記の目的を定義する必要があると思うか。思わない場合、理由を示していただきたい。

質問 2.2

提案されている注記の目的の定義は、注記に含めるべき目的適合性のある情報を識別する際に有用であるか。有用でない場合、どのような修正を提案するか。

質問 3.1

第3章では、注記が満たすべき具体的な利用者のニーズを識別することを提案している。これらの利用者のニーズは、概念フレームワークから導き出されている。また、開示フレームワークに、どのような場合にこれらの利用者のニーズを満たすための追加的な開示が必要となるのかを基準設定主体が判断するのに役立つための指標を含めることも提案している。

- (a) このアプローチの記述は、理解可能となるのに十分なほど明確か。そうでない場合、どのような点が明確でないのか。
- (b) このアプローチを支持しない場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。
- (c) 「報告企業全体に関する情報」に関するカテゴリーを含めるべきだと考えるか。その場合、その理由は何か。

質問 3.2

第3章で提案している利用者のニーズ及び指標は、目的適合性のある情報の識別に役立つか。そうでない場合、これをどのように修正することを提案するか、又は、注記に含まれる目的適合性のある情報を識別する何か別の基礎を提案するか。

質問 3.3

リスク及び受託責任を本ディスカッション・ペーパーで扱っている方法に同意するか。同意しない場合、リスク及び受託責任情報は注記においてどのように提供すべきだと考えるか。

質問 3.4

基準設定主体は、各基準において詳細な開示要求をしばしば強制している。第3章では、開示を設定する方法が行動に影響を及ぼすと示唆しており、代替的なアプローチを議論している。

基準設定主体は、詳細な開示要求を各基準において求めるという実務を変更すべきだと思うか。その場合、議論されている代替的なアプローチのうちのどれが、注記における情報の質を改善するにあたり最も有効となると思うか。

質問 3.5

一部の基準設定主体は、開示に対しての「フリーサイズ (one size fits all)」アプローチは適切ではないという根拠により、差別化した報告制度をすでに設定しているか又は設定することを提案している。彼らは、報告要求は、企業の規模などのさまざまな特徴、又は、それが関連するのが期中財務諸表なのか、あるいは年次財務諸表なのかに基づいて、比例的となるべきだと考えている。

代替的な要求事項を設定することは適切だと思うか。

質問 4.1

第4章は、開示への重要性の適用を議論している。現在、IFRS では、企業は重要性がない情報を開示する必要はないと述べている。

開示フレームワークは、重要性の適用を、例えば、重要性がない情報は開示の理解可能性及び目的適合性を低下させる可能性があるとの記載を設けることにより、補強すべきだと思うか。

質問 4.2

第4章には、重要性の適用に役立つためのガイダンスの提案も含まれている。

開示フレームワークには、重要性を適用するためのガイダンスを含めるべきだと思うか。同意しない場合、その理由を示していただきたい。

質問 4.3

アプローチの記述は、重要性の適用を改善するのに有用となるのに十分なほど明確であるか。そうでない場合、どのような点が明確でないのか、又は、どのような他の代替案を提案するか。

質問 5.1

第5章には、開示の伝達と構成の方法を改善するための提案が含まれている。

提案されている伝達原則は、注記における開示の有効性を改善することになるか。どのような他の可能性を検討すべきか。

質問 5.2

注記の構成方法に関する提案の中に、開示の有効性を改善するものはあるか。あなたが支持する開示を構成する別の方法があるか。

質問 6.1

財務諸表注記で報告される情報の質を改善するために対処が必要な他の論点があると思うか。これらの論点にどのように対処すべきか、また、誰が対処すべきかを説明されたい。

目 次

主要原則

欧州における我々のプロアクティブ作業

概 要 (Executive Summary)

何が問題なのか

これらの論点は、どのように対処されるべきか

関係者への質問

目 次

第 1 章：状況の説明

問題の理解

本ディスカッション・ペーパーの目的及び範囲

本ディスカッション・ペーパーの構成

開示フレームワークに関する FASB のディスカッション・ペーパー

第 2 章：注記の目的の定義

注記の定義の必要はあるか

注記について提案する定義

過去の取引への焦点

第 3 章：要求事項の設定

本ディスカッション・ペーパーにおける提案——利用者のニーズの識別

表示科目の集計・分解

その項目はどういうものか

その項目は企業の事業及び財務構造にどのように適合しているのか

その項目はどのように会計処理されたのか

報告企業全体に関する情報

他の区分があるか

リスク

受託責任

主要財務諸表に追加される開示は、利用者のニーズを満たすために常に要求されるのか

どのような場合に開示を要求するのか

基準設定主体はどのように開示を設定できるのか

基準設定主体はどのようなアプローチを採用することができるのか

差別化した開示の仕組み

包括的な観点

要求事項の設定——目的適合性への焦点

第4章：要求事項の適用 —— 重要性

イントロダクション

情報の重要性及び項目の重要性

重要性の適用の一般的な目的

開示フレームワークは重要性に関するガイダンスを含むべきか

重要性の継続的な評価

重要性の評価に関するガイダンス

要求事項の適用——重要性への焦点

第5章：要求事項の適用 —— 伝達

イントロダクション

伝達原則

情報の体系化

注記における情報の表示

財務報告の動向

第6章：結論及び次のステップ

付録1 —— 注記の目的の定義の適用例

提案の適用 —— 関連当事者との取引

提案の適用 —— 後発事象

付録2 —— 指標に対する論拠の議論

付録3 —— 参考文献

付録4 —— 謝 辞

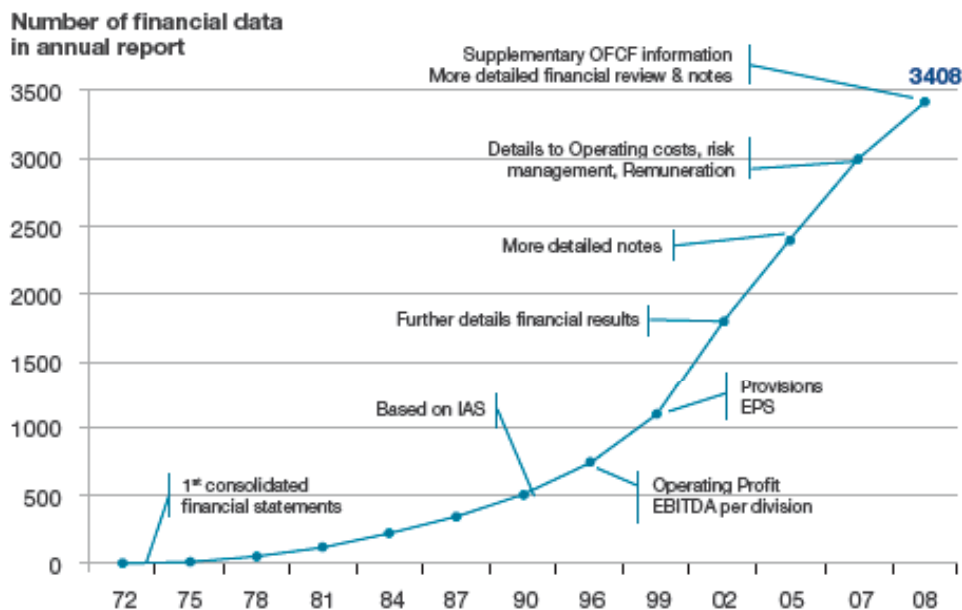
第 1 章： 状況の説明

この章は、現在の開示制度において識別された欠陥を修復する方法を扱う。また、これらの論点に対応するにあたり本ディスカッション・ペーパーの範囲も説明する。

問題の理解

- 1 利用者は、財務諸表に含まれる情報に依拠して経済的な意思決定を行う。主要財務諸表は非常に集約された情報しか提供しないので、これらの財務諸表の注記は、企業の財務業績、財政状態及びキャッシュ・フローを理解するために必要な不可欠な追加的情報を提供する。注記が企業に関して求められる事実及び数字の標準の場所として成長して、主要財務諸表との直接的なリンクが損なわれてきたのは、この重要な役割のためであろう。この数年で、部分的にはグローバルな金融危機の余波のために、多くの面で「開示の問題」への対処の要望が増大してきた。問題は企業報告全般に関連するものであり、情報を統合する方法を検討する必要があると述べてきた人々もいる。また、経営者による説明やリスク報告などのさまざまな構成要素に焦点を当てた人々もいる。
- 2 主要財務諸表と一緒に何を開示するのか、又はその情報はどのように伝達されるべきなのかに関する意思決定に関して言うと、概念は何もない。これは、基準設定主体が開示を無視してきたというわけではなく、開示は認識及び測定 of 要求事項と同じレベルの検討及び精査の対象とされてこなかったというのが妥当である。
- 3 現在の IFRS は、開示要求が山積みになっており、新基準又は改訂が採用されるたびに新たな要求が追加される。これらの開示は、財務諸表の利用者に彼らの経済的意思決定に目的適合性のある情報を提供するという根拠で正当化されている。しかし、その主張はほとんどまだ検証されていない。既存の開示制度の何が間違っているのかに関しては多くのことが書かれているが、開示に関する判断の指針となる解決策又は概念についてはほとんど提供されていないからである。
- 4 開示の質について 2 つの重要な改善の領域がある。
 - c. 開示の過多の回避。これは、基準における過剰な要求事項と、財務諸表において重要性が有効に適用されていないことの両方が原因となっている可能性がある。
 - a. 開示が財務諸表において構成され伝達される方法の向上。もっと容易に理解し比較できるようにするためである。
- 5 最近十年間に、開示の数は増大してきた。この傾向は財務諸表の長さの増加をもたら

した。例えば、次のグラフでは、ある大手の製薬会社の年次報告書で提供された純粋に定量的なデータの推移を示している。この会社は、IAS を 1990 年から採用し、1994 年以降は「IAS/IFRS に従って」作成している。



- 6 この傾向は、部分的には、企業が行う取引の複雑性の増大や、事業を営む経済環境によって説明できるが、このような分量の増加について他の発生要因もある。例えば、
- 開示フレームワークの欠如は、財務諸表での各基準に係る開示が孤立した形で開発されてきたことを意味する。本ディスカッション・ペーパーでは、開示フレームワークの基礎となる原則及び内容を扱うことを目指している。基準設定主体が一組の合意された原則を用いてより首尾一貫した基準で開示要求を開発するのに役立てるためである。
 - 情報は、その目的適合性を十分に考慮せずに提供されている。これには、重要性がないことが多い項目の開示が含まれる（例として、しばしば言及されるのは、報酬に重要性がない場合の IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」による開示である）。同様に、「より大きな全体像」を十分に考慮せずに、複雑な特定の取引に必要な以上に重点が置かれる場合がある。本ディスカッション・ペーパーでは、実務における重要性の概念のより効果的な適用の基礎を提供することを目指している。
 - 開示（特に、定性的な開示）への重要性の適用に関する明瞭さの欠如。これは、通常、作成者による「ブラックレター」準拠（すなわち、重要性又は理解可能性があるのかに関わらず、すべての開示要求への完全な準拠）を生じさせている。

これは、監査人、利用者、規制機関等との議論を避けるために行われている。

- 7 一部の利用者は、できるだけ多くの情報を持つことを望んでいるが、いくつかの調査（FRC 2009, ICAS 2011 and KPMG 2011）の結論によると、既存の開示の分量は、財務諸表の複雑性を増大させ、利用者に情報を与えるよりも、目的適合性のある情報を不明瞭にすることにより利用者を混乱させる可能性がある。さらに、こうした分量は、作成者が広範な開示を管理し報告する際に過大なコストを生じさせる可能性がある。
- 8 分量の増大に加え、開示の構成にも十分な注意が払われておらず、注記の検索を困難にしている。
- 9 最後に、価値を追加せず有用な情報を伝えるものでもない「決まり文句」の情報について、明瞭性の欠如を含めた開示の質的な側面がある。

本ディスカッション・ペーパーの目的及び範囲

- 10 現在の開示制度において何を修正する必要があるのか及びそれを行う方法についてはさまざまな認識があり得るので、本ディスカッション・ペーパーの目的を明確に示すことが重要である。
 - a. どのような開示が財務諸表注記にとって目的適合性があるのかを識別する。
 - b. 重要性が開示の観点から何を意味するのかを議論する。
 - c. 開示の良好な伝達についての原則のセットを開発する。
- 11 本ディスカッション・ペーパーは、次のことに役立つことを意図している。
 - a. 利用者が、目的適合性があり企業の財務業績及び財政状態を忠実に表現する情報を入手すること
 - b. 基準設定主体が、どのような情報を注記において求めるべきなのか及び基準において要求事項を設定する方法を識別すること
 - c. 財務諸表の作成者及び他の人々（監査人や規制機関など）が、要求事項に基づいた開示の意思決定を行い、それにより開示の質を改善すること
- 12 開示フレームワークが、開示の質を改善するにあたり重要な役割を果たすことが提案されている。質という概念は、情報の目的適合性及び論理的構成の改善並びに開示の作成及び使用の簡素化として定義される。財務諸表注記の長さの削減は主要な意図ではないが、目的適合性に焦点を絞ることにより、その分量の削減につながる可能性が高く、これは妥当な期待である。

- 13 本ディスカッション・ペーパーについて提案している適用の範囲は、財務諸表注記である。
- 14 多くの人々の考えでは、統合報告は企業がどのように利害関係者のための価値を創造するのかを伝達する鍵である。したがって、開示フレームワークはすべての企業情報を包含すべきである。しかし、本ディスカッション・ペーパーの範囲は意図的に財務報告全体には拡大していない。これは次の理由によるものである。
- a. 欧州連合を含む多くの法域において、IASB の権限は財務諸表のみに対するものであり、財務報告書の他の部分で要求される情報は他の機関又は当局（例えば、議会、政府、規制機関など）の責任の下にある。
 - b. 財務報告書のさまざまな部分において要求される情報は、大きく異なる（例えば、ガバナンス、内部統制など）。したがって、限定的な範囲を設定することは、実務への具体的な影響を合理的な時間枠で達成できる議論を開始する最善の方法だと考えられる。
 - c. 財務報告書の他の部分は、依然として進化中であり、報告の全幅を包含しながら現在の開示制度に関する懸念の緊急性に対処することを試みるフレームワークを開発することは時期尚早であるように見える。
 - d. 統合報告の概念（これは勢いを増している）は、財務諸表は統合報告の枠組みの一部として引き続き存在することになる。したがって、財務諸表注記についての健全な開示フレームワークを有することがなおさら重要である。

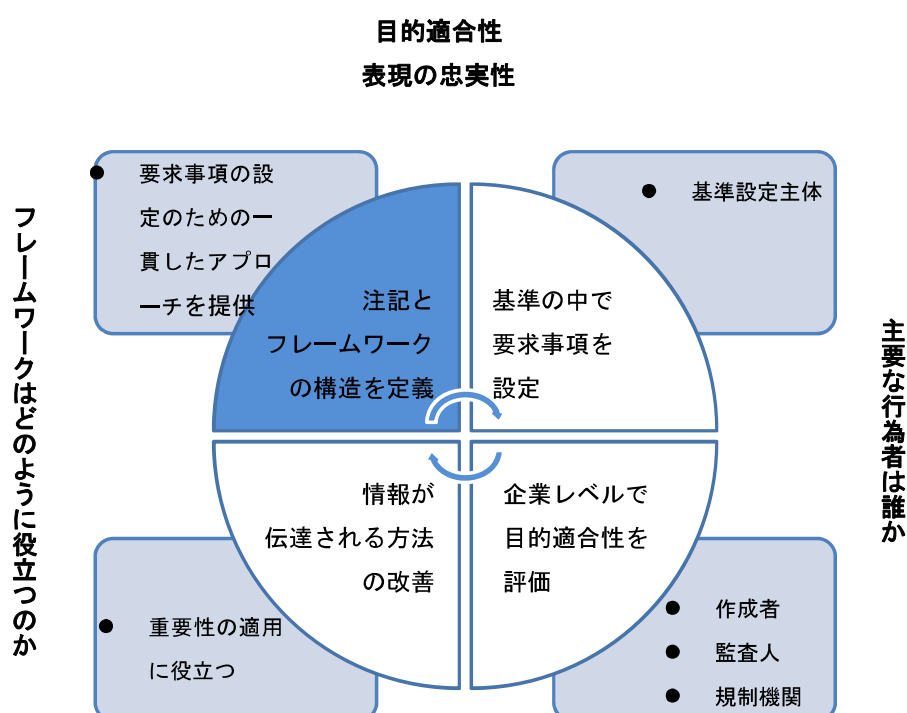
結果として、本ディスカッション・ペーパーでは、財務諸表以外の文書に含まれる他の開示や、財務諸表とこれらの文書の相互参照の利用の可能性は扱っていない。

- 15 本ディスカッション・ペーパーは、財務諸表の表示（IAS 第 1 号「財務諸表の表示」における要求事項の対象である）を扱うものではない。
- 16 本ディスカッション・ペーパーは、注記の内容が監査を受けるべきかどうか、また、さまざまなアプローチが注記の情報の「監査可能性」にどのように影響を与えるのかを、具体的に検討するものではない。我々の観察では、注記は財務諸表の一部であり、多くの法域において監査の対象となっている。IAASBの「The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosures and Its Audit Implications（新たに発生している財務報告の性質：開示とその監査上の影響）」に対するフィードバック・ステートメントにおいて、「回答者は一般的に、情報が監査できない場合には、財務諸表の中に含めるべきではないという考えであった。しかし、こうした情報を財務諸表に残すが未監査として表示することに違和感がないという人々も数名いた」と述べている。

本ディスカッション・ペーパーの構成

- 17 本ディスカッション・ペーパーは、財務諸表注記における情報を設定、策定、伝達する際の改善を達成するために、開示フレームワークをどのように構成し適用することができるのかを扱う。

フレームワークの概要



- 18 本ディスカッション・ペーパーを開発するにあたり相当量の調査研究が実施された。本ディスカッション・ペーパーを裏付ける背景作業の一部についてもっと学ぶことに興味がある読者のために、裏付け資料は、www.efrag.orgで入手できる。

開示フレームワークに関する FASB のディスカッション・ペーパー

- 19 EFRAG、ANC 及び FRC のプロジェクト・チームは、FASB スタッフと、このコメント募集及び FASB が公表する類似のディスカッション・ペーパーの作成において協力してきた。FASB のディスカッション・ペーパーは、FASB のウェブサイト www.fasb.org で入手可能である。

20 両方の文書とも、開示の有効性の改善に焦点を当てており、次のような共通点がある。

- a. 両者とも、不要な開示の廃止により有効性が高まると認識している。
- b. 両者とも、議論の範囲を財務諸表注記に限定している。
- c. 両者とも、3つの領域における改善の可能性を論じている——開示要求の設定に関する基準設定主体の意思決定、報告企業による自らの状況において適切な開示の選択、伝達方法の改善（構成及び様式）である。

2つのペーパーは、それら3つの領域における改善について相互に矛盾しない異なるアプローチを論じている。

第 2 章： 注記の目的の定義

この章では、財務諸表注記の目的を検討している。注記の目的は、財務諸表（注記はその一部である）の目的から導き出すべきだと提案している。

注記の定義の必要性はあるのか

- 1 どのような情報を注記に含めるべきなのかを決定しようとするプロジェクトにおいて、適当な出発点は、注記の目的、及び注記がどのような役割を財務報告において果たすのかを定義することである。
- 2 概念フレームワークの QC5 項の記載では、財務情報を有用にする基本的な質的特性は、「目的適合性」及び「表現の忠実性」である。目的適合性のある財務情報は、利用者による意思決定に相違を生じさせることができる情報である。表現の忠実性は、完全で、中立的で、誤謬がない項目の描写である。完璧に忠実な表現が可能であるのは稀であるが、目的はそれらの質を最大化することである。
- 3 最初に、報告企業の財務情報の利用者にとって有用となる可能性のある経済事象を識別する。第 2 に、その事象に関する情報のうち、情報が利用可能で忠実に表現できる場合に最も目的適合性の高い種類の情報を識別する。第 3 に、その情報が利用可能で忠実に表現できるかどうかを判断する。
- 4 これは、ある項目が主要財務情報に認識されるのは、目的適合性のある情報を提供することであることを含意している。それでも、忠実な表現を得るためには、注記において追加的な情報を開示することが必要かもしれない。したがって、注記の目的の基本的な部分は、主要財務諸表において認識される項目について忠実な表現を提供することである。したがって、次のような質問が生じる。財務諸表注記はどの程度まで他のものを含めるべきなのか。主要財務諸表において認識済みの金額に関するものではない情報（例えば、認識された項目の代替的な測定値又は未認識項目に関する情報）は、利用者にとって目的適合性がある（すなわち、意思決定に相違を生じさせる）かもしれない。しかし、そのうちのどのくらいが財務諸表注記に属するものなのか。
- 5 これに答える際に、注記の文脈を検討することは重要である。それらは、財務諸表の不可欠の一部を形成するが、財務諸表はより広範な財務報告パッケージのうちの一つの構成要素であり、企業に関する全体情報セットの一部分でしかない。
- 6 財務諸表の目的及び構成要素は、IAS 第 1 号の第 9 項に示されている。

財務諸表は、企業の財政状態と財務業績の体系的な表現である。財務諸表の目的は、広範囲の利用者の経済的意思決定に有用となる企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。財務諸表はまた、経営者に委託された資源に対する経営者の責務遂行の成果を示すものである。

- 7 概念フレームワーク及び IAS 第 1 号は、注記は財務諸表の不可欠の一部であることを認識しているが、IFRS は注記の定義を提供していない。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 112 項は、次のように記載している。

注記は、次のことを行わなければならない。(a)財務諸表の表示の基礎及び採用している具体的な会計方針に関する情報を表示する。(b)IFRS で要求され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、財務諸表の理解に関連性のある情報を提供する。

注記について提案する定義

- 8 本ディスカッション・ペーパーでは、注記を次のように定義することを提案している。

注記の目的は、主要財務諸表に表示されている項目並びに、報告日現在で存在している未認識の取決め、企業に対する請求権及び企業の権利についての目的適合性のある記述を提供することである。

- 9 以下の a. から e. までのパラグラフは、提案している定義の理解に不可欠なものである。
- a. 「目的適合性」は、開示は具体的な利用者のニーズ¹を満たすべきであり、特定の企業にとって重要性がある場合にのみ提供すべきであることを含意している。
 - b. 「記述」が意味しているのは、注記は、主要財務諸表を補強又は説明する項目に関する定量的な記述（例えば、内訳、満期分析）及びこれらの項目の定性的な記述（例えば、会計方針、判断）を提供することが想定されているということである。
 - c. 「主要財務諸表に表示されている項目」とは、以下の計算書（財政状態計算書、純損益及び包括利益計算書、持分変動計算書、又はキャッシュ・フロー計算書）の 1 つに表示されている項目である。
 - d. 「報告日現在で存在している未認識の取決め」とは、過去に発生し、資産又は負債が報告日現在で認識されていない第三者との取引又は確定契約（特別目的会社

¹ 注記が満たすべき具体的な利用者のニーズは、第 3 章で詳細に議論している。

の設置又は保証の付与など) である。

- e. 「報告日現在で存在している未認識の企業に対する請求権及び企業の権利」とは、過去の事象から発生し、認識の閾値を満たさなかった、第三者からの又は第三者に対する請求権及び権利である（未認識の繰延税金資産、経済的便益の流入の可能性が高いのみである場合の特許権侵害に係る競合企業に対する請求権、又は偶発負債など）。

過去の取引への焦点

- 10 歴史的には、財務諸表注記は、主要財務諸表に表示されている項目に対する「脚注」であった。時とともに、注記に含まれる情報は拡大し、年次報告書に含まれる主要財務諸表と他の情報との間の境界線は不鮮明となってきた。一般的に挙げられる一つの例は、IFRS 第7号「金融商品：開示」におけるリスク管理に関する開示である。
- 11 注記の定義を適用することの含意の一つは、注記に現在含まれている開示の一部が別の場所で提供されることである。その情報は依然として有用であり、本ディスカッション・ペーパーは当該開示を除去することを提案しているのではなく、別の場所に置く方が適切かもしれないということである。本ディスカッション・ペーパーは、注記の境界線を実質的に定義している。このアプローチにはいくつかの含意がある。
 - a. 注記は、報告日までの過去の取引に焦点を当てる。
 - b. 注記における開示の根拠は、開示が主要財務諸表における数値に関連しているということである。
 - c. 将来予測的情報は、主要財務諸表の項目の測定に反映されていない限り、除外される。
- 12 注記の定義に達するにあたり、一定の種類の開示には境界線がそれほど明確でないものがある。これらは、次のものである。
 - a. 未認識項目——本ディスカッション・ペーパーは、未認識の取決め、権利及び請求権で線を引いている。
 - b. リスク開示（第3章でさらに議論）
 - c. 関連当事者に関する開示（付録1参照）
 - d. 修正を要しない後発事象（付録1参照）
- 13 1989年概念フレームワークでは、財務諸表（注記を含む）は過去に関連するものであると認識されていた（財務諸表は「主として過去の事象の財務的影響を描写する」）

が、この「過去の事象」への言及は、2010年9月公表の「概念フレームワーク」の改訂のフェーズ A を受けて、削除された。

14 選定された特徴に基づいて、以下のことを提案する。

- a. 注記における開示は、主要財務諸表を補強及び説明する情報を提供すべきである。
- b. 注記は、報告日現在で存在している過去の取引及び他の事象に焦点を当てるべきである。これらの過去の取引及び他の事象に関連しない将来に関する情報は、注記においては提供しない。
- c. 注記の情報は企業固有であるべきである。

15 定義の適用に関する設例は、以下の EFRAG のウェブサイトのプロジェクト・ページで入手可能である。

<http://www.efrag.org/Front/p169-1-272/Proactive---A-Disclosure-Framework-for-the-notes-to-the-financial-statements.aspx>

第3章： 要求事項の設定

この章は、何が注記において提供すべき目的適合性のある情報なのか及び企業にそれを提供するように要求する方法を、基準設定主体がどのように識別すべきかを検討している。大半の会計制度において、各会計基準は開示要求を含んでおり、取引の分類（企業結合など）又は項目の種類（無形資産又は引当金など）を扱っている。開示フレームワークは、いくつかの代替案を検討しているが、同じアプローチに従うこともできる。

1 第2章では、注記は主要財務諸表における項目についての目的適合性のある記述を提供すべきだと提案した。以下のステップは、何が目的適合性のある情報なのかを識別するためのものである。注記の定義は内容についてのフィルターの役割を果たすが、何が目的適合性のある情報なのかを識別するには、定義以外のことが必要かもしれない。

2 概念フレームワークのOB2項は、財務報告の目的について次の定義を提供している。

一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである。

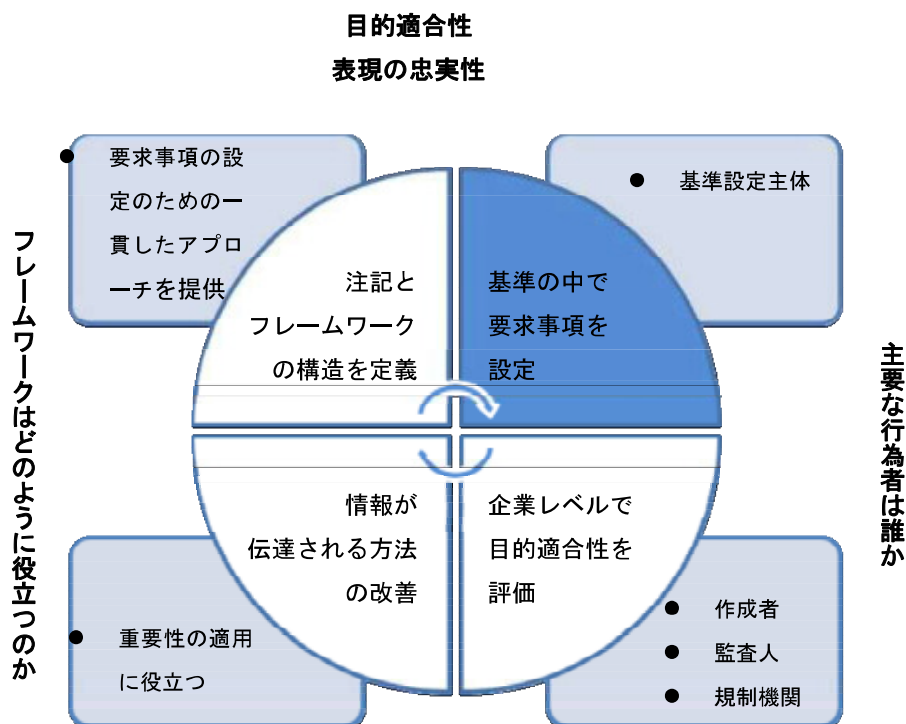
3 これは、以下の情報が有用であることを示唆する。

- a. 企業の経済的資源及び請求権の性質及び金額
- b. 企業の財務業績又は（負債性又は資本性金融商品を発行する）他の事象の結果生じる企業の経済的資源及び請求権の変動

4 主要計算書で報告されている金額への補足的な情報を提供する場合にのみ開示を要求すべきだとすれば、開示フレームワークが、どのような具体的な利用者のニーズを注記によって満たすべきなのかを示すことが適切と思われる。これを行うために考え得る一つの方法は、情報の区分を開示フレームワークに含めることである。

本ディスカッション・ペーパーにおける提案 ——利用者のニーズの識別

フレームワークの概要



- 5 本ディスカッション・ペーパーでは、注記は、次のようなカテゴリーの利用者のニーズを満たすべきだと提案している。
- 科目の構成要素は何であるのか
 - 分解された金額について、以下に関する情報
 - その項目はどういうものか
 - その項目は企業の事業及び財務構造にどのように適合しているのか
 - その項目はどのように会計処理されたのか

表示科目の合算・分解

- 6 主要財務諸表に表示されている金額は、さまざまな事象及び取引から生じる金額の合算であることが多い。これらをより適切に理解し、将来キャッシュ・フローの見通しを深く理解できるようにするため、内訳項目に細分化することは有用である。

その項目はどういうものか

- 7 この区分に含まれるのは、項目の内容に関する情報である。これには、契約条件又はその主要な特徴の記述が含まれる場合がある。項目によっては、これだけで利用者が企業への将来正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのに役立つかもしれない。

その項目は企業の事業及び財務構造にどのように適合しているのか

- 8 この区分に含まれるのは、次の情報である。
- a. その項目が貸借対照表上のものである場合には、将来キャッシュ・フローの見通しに関して何を示唆するのか。例えば、
 - i. 企業はその項目をどのように回収又は決済することを計画しているのか。
 - ii. その項目は、企業の貸借対照表上の他の項目とどのように関連するのか。例えば、
 - 1. 他の項目との関連は、使用方法によるのか、契約・法律・規制によるのか。
 - 2. 他の項目のヘッジ手段なのか、ヘッジ対象なのか。
 - b. その項目が損益計算書上のものである場合には、何が当該情報の予測価値なのか。
 - c. 主要財務諸表上の項目間の関連。例えば、特定の科目の残高のロールフォワード又は調整表（あるいは、科目から分解された金額）。こうした情報は、貸借対照表上の項目がその期間中にキャッシュ・フローを生み出したのかどうかや、その方法を利用者が理解するのに役立つ。
 - d. 多くの科目に影響を与える取引（例えば、企業結合）に関する情報。こうした情報は、利用者が科目及び取引の構成を理解するのに役立ち、それにより将来キャッシュ・フローの見通しを評価するのに役立つ。

その項目はどのように会計処理されたのか

- 9 この区分には、次の情報が含まれる。
- a. その項目がどのように認識され測定されたのかを説明する会計方針
 - b. 測定計算の基礎となる測定インプット。主要な仮定に関する開示は、測定が行われた経済環境や、企業の仮定が他者と比較してどれくらい保守的なのか又はそうでないのかに関する情報を提供するかもしれない（異なるインプットを用いて測定を再計算するのに必要な情報すべてを提供することなしに）。

- c. 測定の不確実性

報告企業全体に関する情報

- 10 本ディスカッション・ペーパーに関する議論の間に、財務諸表は個々の項目に関連しない一部の情報、又はそれらの間の関係を含むべきだという提案があった。基準に含まれている開示要求は、通常、項目及び取引を扱うものであるが、既存の要求事項の中にはその範囲を超えるものがある。例えば、グループの構成又は継続企業の前提に関する不確実性についての記述である。
- 11 一部の人は、第 5 の区分を識別することが適切だと考えている。すなわち、報告企業全体（又はグループ）に関する情報である。しかし、こうした区分を含めると、規範的な方法でその内容を定義することが必要となるであろう。主要財務諸表の項目又は報告日現在で存在している他の事項に直接の関係がない場合には、この区分は、提案されている注記の目的の定義を超えて情報のセットを拡大する可能性がある。

他の区分はあるか

リスク

- 12 最近の市場のボラティリティ及び信用度及び投資リターンの重大な変動により、リスク・エクスポージャー及び企業がどのようにそれを管理しているのかに関する情報が特に注目を集めている。リスクに関する情報は、企業の財務業績及び状態を理解するために非常に重要なものであると一般的に認められている。リスクに関する情報は、利用者が企業の将来キャッシュ・フローを評価し予測する上で基本的なものだからである。特に、この情報には次の役割がある。
 - a. 利用者が、企業の資産及び負債における損失（及び利得）の可能性を理解するのに役立つ。
 - b. 得たリターンのレベルと取ったリスクへのエクスポージャーとの間の関係を明らかにすることにより、当期又は過去の期間における企業の業績への理解を与える。
 - c. 利用者が、企業の弾力性及び企業が市場や他の状況の不利な変動に耐える能力と当該状況の有利な変動を活用する能力の両方を理解するのに役立つ。
- 13 したがって、投資者及び他の利用者がリスクについてより適切に理解することは有益となると一般的に認められている。したがって、注記の目的及び内容についての定義の提案は、リスクに関する情報の観点から評価すべきである。その目的は、企業の財政状態及び過去の業績の理解に関連性のあるリスク情報が、財務諸表において利用者

に提供されるようにするためである。

- 14 第 2 章では、注記の目的及び内容を定義するいくつかの主要な原則を提案している。我々は、財務諸表の一部として提供すべきリスクに関する情報、及びそれはこれらの原則の範囲に入るのかどうかを以下で論じている。

15 貸借対照表及び損益計算書における企業の財政状態及び業績を示す報告数値への補完として、注記は、次のような情報を提供すべきである（しかし、これらに限らない）。
(a) 貸借対照表及び損益計算書の項目の報告数値に組み込まれた仮定及び判断、(b) これらの報告数値に影響を与える可能性があるリスクに関する情報、及び(c) 代替的な測定（この情報に目的適合性がある場合）。

- 16 本ディスカッション・ペーパーは、リスク開示について以下の広範なグループを識別している。

- a. 報告数値に含まれている仮定及び判断に直接関連するリスク（測定及び認識の不確実性）
- b. 企業が行っている事業が原因で晒されているリスク
 - i. 事業目的の変更の影響に関連するリスク
 - ii. 市場状況又は他の外的要因へのエクスポージャーに関連するリスク
- c. 企業のリスク選好度に関する情報

- 17 企業の財政状態及び財務業績のリスクを評価するために有用な情報は、次のように分類できる。

- a. 測定（及び認識）の不確実性

資産及び負債の評価において（したがって、ある期間の利得及び損失や、報告日現在で存在している一定の取決め、請求権及び権利の評価においても）使用される会計上の見積りの多くは、認識されていようといまいと、必然的に一定の取引の結果の不確実性を伴っている。その例としては、経営者の仮定（モデルによる時価測定、減損テスト）の使用や、不確実な経済状況（引当金）を評価するために行った判断の使用などがある。

この不確実性は、ある所定の日時点での測定の信頼性の水準に関する会計上の影響として特徴付けることができる。水準が低いと、測定だけでなく認識にも影響を与える可能性がある。資産又は負債を認識できるのは、現金の流入又は流出の可能性の方が高い場合のみだからである（いわゆる、「蓋然性

の認識規準」)。

信頼性の限界は、2つの原因に起因する。第一は、経済的な不確実性であり、資産又は負債の価値に影響を与える特質又は特性が未知又は不可知である場合に生じる。第二は、見積りの不確実性であり、既知の定量化可能な現象の測定が、測定属性に組み込まれている不確実な既存の状況に関する判断を必要とする場合に生じる。

企業の財政状態及び業績に関する健全な評価を財務諸表から導き出すためには、利用者は、不確実性がどのように測定及び認識に影響を与えたのかを理解する必要がある。

第2章に示した原則は、認識及び測定の不確実性に関する情報を提供する。注記の定義は、認識済項目と未認識項目の両方について設けられている。本章は、この原則を適用するために関連性のある区分及び指標を開発している。

b. 事業目的の潜在的な変更の影響

会計基準は、資産及び負債の測定が企業の事業モデルを反映することを求める場合がある。例えば、銀行勘定で管理される貸付金は、その条件が元本及び利息の支払のみを定めている場合には、償却原価で測定することができる。

こうした状況は可能性が低いかもしれないが、利用者が企業の事業モデルの変更の帰結を評価できるようにすべきである。例えば、報告日現在で銀行勘定において管理されているとおりに報告されている貸付金が売却されるとした場合には、どのような結果となるであろうか。したがって、償却原価で報告される貸付金の公正価値を提供することは、利用者にとって目的適合性のある情報であるかもしれない。

第2章で示した原則は、「この情報に目的適合性がある場合の代替的な測定」に対する上記の状況に関連性のある情報の開示を可能にする。事業目的の変更の帰結の評価は、この原則が適用される状況の一つである。

c. 市場状況又は他の外的要因へのエクスポージャー

主要財務諸表で報告されている項目及び未認識項目に関する開示は、一般的に、市場状況及び他の外的要因が当期及び過去の期間の企業の財政状態及び業績にどのように影響を与えるのかを反映する。将来キャッシュ・フローを予測できるようにするには、利用者は、こうした状況が変化するとした場合のリスクとエクスポージャーをそれに関連する金額とともに理解する必要がある。利用者は、ヘッジ活動の範囲も理解する必要がある。すなわち、企業

が、リスク管理戦略を実施する際に、市場状況又は他の外的要因に対するエクスポージャーをどのように変化させたのかである。

リスクの中には、さまざまな取引に影響を与え得るもの（例えば、金利のボラティリティ）があるので、こうしたリスクが報告項目にどのように影響するのかの分析を国際的に行うべきである。したがって、リスクの重要さと幅広さを考えると、利用者は、簡潔かつ包括的な情報を必要とする。

第 2 章に示した原則及び本章における説明は、利用者が必要とする情報を定めている。第 2 章では、注記は「報告項目に影響を与えるリスクに関する情報」を提供すべきだと定めている。本章では、「異なる変数に対する感応度」を反映するための報告項目の適切な分解を求めている。この指標は、リスクの評価の際に有用な分解の水準に至るために必要である。ある項目を理解するための情報の開示は、リスクに関する適切な記述的説明の提供につながる。本章では、ヘッジ活動の範囲を明らかにするため、財務諸表の項目間の適切な関連付けを行うことも求めている。

この分析に基づき、我々は次のような結論を下すことができる。財務諸表注記の内容の提案は、基準設定主体又は作成者が従うべき開示戦略の提案とともに、報告日現在のリスクに対するエクスポージャーに関して目的適合性のある情報を提供するであろう。したがって、具体的なリスク区分は必要ではない。しかし、リスクは、上述の 4 つ（又は 5 つ）の区分のそれぞれを検討する際の重要な考慮事項である。

d. 企業のリスク選好度に関する情報

リスク管理、リスク・エクスポージャー及び報酬に関する開示の拡充を求める利用者の要望に対応するため、金融サービスにおける規制制度の一部は、リスク選好度に関する情報に焦点を当ててきた。リスク選好度とは、大まかなレベルでは、企業が利益を追求する際に進んで受け入れるリスクの量である。リスク選好度に関する情報はリスク管理情報と併せて提供することもできよう。他方、企業のリスク調整後の業績の理解を容易にするために、この情報を企業の事業モデルの文脈に置くべきだと考える人々もいる。

- 18 リスク情報のより目的適合性があり効果的な表示の探索は、配置についての論点を生じる。すべての人々が、リスクを意味のある形で構成要素に分解して財務報告書のさまざまな部分で報告できると納得しているわけではない。このグループは、リスク情報を一つの場所で表示すべきだと提案するであろう。企業が直面するリスクの内容及び程度並びにこれらのリスクがキャッシュ・フローに与える潜在的な影響が

どのように管理されているのかに関する全体像を提供するためである。例えば、ドイツでは、企業はリスク報告書の作成を要求されており、注記開示は準拠を達成するために相互参照される。

- 19 しかし、他の財務情報と異なるアプローチを要するほどリスクに関して特別なことは何なのかと質問する人々もいる。例えば、事業セグメントの将来キャッシュ・フローを予測するためには、リスクに関する情報に加えて、財務報告全体にわたり分布している他の情報も必要である。
- 20 したがって、開示フレームワークの開発はこの論点に対処しなければならない。この開発は、どのような包括的なリスク情報を資本市場が必要としているのかを識別するために現在行われている多くの取組み²を考慮に入れるべきである。

受託責任

- 21 IAS 第1号の第9項は、次のように記載している。

財務諸表はまた、経営者に委託された資源に対する経営者の責務遂行の成果を示すものである。

- 22 注記の定義には、不可欠の一部として受託責任が含まれる。注記での開示が利用者に提供されるのは、単に購入又は売却の意思決定のためだけではなく、経営者に委託された資源に対する経営者の受託責任を評価するためでもある。
- 23 しかし、注記の目的の定義は内容を決定する。こうした情報は受託責任を評価するのに役立つ可能性はあるが、単にこの目的を達成するためだけに注記に含まれている情報はない。例えば、定義によれば、注記には経営者の戦略を含めるべきではない（経営者の戦略は、主要財務諸表に認識される項目でもなく、企業の取決め、企業に対する請求権又は企業の権利でもない）。しかし、経営者の戦略は受託責任の目的の一部として必要とされる。
- 24 受託責任の考え方と密接に結びついているのは関連当事者についての開示であり、これは付録1で考慮されている。

主要財務諸表に追加される開示は、利用者のニーズを満たすために常に要求されるのか

- 25 基準設定主体は、利用者は事業について合理的な知識を有し会計基準に習熟している

² 例えば、Eurofi ワーキンググループと開示拡充タスク・フォースは、金融機関によるリスク開示の原則の開発とケーススタディを行っている。この調査は、2012年10月に公表予定の金融安定理事会の公表物に含まれる予定である。

と仮定して、上述の利用者のニーズを満たすために開示がどのような場合に必要なのかを評価する必要がある。この仮定は、概念フレームワークの QC32 項と整合的である。

- 26 場合によっては、開示で一般的な用語の定義を示す必要はない。例えば、「償却原価」とは何なのかを説明したり、「売掛金」の内容を記述したり、ある項目が取得原価で計上されている場合に測定の不確実性に関する情報を提供したりすることは必要ないはずである。
- 27 したがって、開示フレームワークの中に、どのような場合に開示が利用者のニーズを満たすために必要となるのかに関する基準設定主体のためのガイダンスを含めることは有用である。
- 28 目的適合性及び表現の忠実性という基本的な質的特性が、この目的のためには十分であるという主張があり得る。しかし、これらの質的特性は、あまりに「ハイレベル（概括的）」であり、適切なフィルターとして実務で機能しない可能性がある。

どのような場合に開示を要求するのか

- 29 開示フレームワークは、基準設定主体が開示はどのような場合に必要とされるのかを評価するのに役立つ指標を含むべきだという提案がある。ある指標の発動は、利用者が主要財務諸表に含まれている項目に関してより多くの情報を必要としていることを示唆する。
- 30 重要なのは、このアプローチは定形的にすることを意図したものではなく、基準設定主体による判断が必要となることを強調することである。それは、次の理由による。
 - a. 指標の意図は、規範的とすることではなく、基準設定主体が評価を行う際の指針となることのみである。
 - b. 指標は、利用者のニーズが、ある科目に関する追加的な情報を必要とする可能性が高いのかどうかを明らかにすることを意図している。たとえこれに該当すると指標が示唆したとしても、基準設定主体はやはり適切なレベルの粒度を決定する必要がある（例えば、指標は測定インプットに関する情報の必要性を示唆するかもしれないが、基準設定主体は、企業は関連性のある測定インプット及び適切な会計単位の一部又は全部を開示すべきかどうかを決定することが必要となる。）
- 31 次の表は、上記で紹介した情報の各区分についての考え得る指標を説明している。目的適合性を評価するためのこれらの指標は、次の章において重要性を評価するための指標の別のセットと統合されている。財務諸表に最終的に含まれる開示は、これらの2つの評価の結果となる。

利用者のニーズを表す情報の区分	指標の案	情報の内容
科目の合算・分解	当該項目が、異なる事業活動から創出される構成要素を含んでいる。	分解及びセグメント情報
	当該項目が、以下のような異なる特徴を有する構成要素を含んでいる。 <ul style="list-style-type: none"> ● 別個の測定基礎 ● 異なる変数に対する感応度 ● 異なる回収・決済 ● 異なる権利又は義務 ● 異なる優先度 	
	基準が資産及び負債（又は収益及び費用）の相殺を容認又は要求している。	
当該項目はどのようなものなのか	科目名が、基礎となる項目の内容を理解するのに十分でない。	項目の理解に関連性のある条件及び状況
	当該項目を理解するために重要な具体的な契約条件及び状況がある。	
	当該項目に関して財務上の強化ないしは制約がある。	
当該項目は、企業の事業及び財務構造にどのように適合しているのか	当該項目が、異なる表示科目に含まれる項目に影響を与える取引又は取引のグループから生じている。	記述
	情報が、未認識の請求権、権利及び契約から生じるキャッシュ・フローに対する企業のエクスポージャーを説明する。	エクスポージャーの内容及び考え得る金額、時期及び潜在的キャッシュ・フローの不確実性
	当該項目が、企業の投資又は財務活動を参照している。	その期間にわたる残高の変動の内訳

	当該項目が、活動の営業循環サイクルを超えて回収（又は決済）されると予想される。	
	測定基礎は原価であっても、当該項目は、ある市場において容易に取引が可能である（注1）。	代替的な測定値
その項目をどのように会計処理したのか	基準が、代替的な認識又は測定を認めている。	会計方針ないしは適用ガイダンス
	新基準が施行された。	
	具体的なガイダンスが基準にない。	
	基準が、ハイレベル（概括的）な原則を設定していて、企業による明確化が必要である（注2）。	
	基準が具体的な測定方法を示していない。	会計処理の方法
	主要な測定インプットが、契約にもレベル1の価格にも基づいていない。	主要な測定インプット
	基準が、通常は別個に測定又は表示される項目を集約している（注3）。	集約の目的及び方法に関する情報

注

1 — 指標の案は、適切な測定属性は常に、意図された回収・決済の方法を基礎とすべきであることを前提としている。これに該当しない場合には、指標を次のように修正することが考えられる。

当該項目についての測定基礎と企業が回収・決済を意図する方法との間に不統一がある。

こうした不統一は稀にしか発生しないと予想される。例えば、企業が事業目的の変更を決定した場合である。

2 — 一つの典型的な例は、収益認識であり、そこでは、一般的な原則（リスク・経済価値の移転又は進捗度の測定）の適用により、企業が自身の詳細な適用ガイダンスを開発する

ことが必要となることが多い。

3 ー 測定目的上の集約の一例は、IAS 第 36 号「資産の減損」の要求事項を適用するための資金生成単位の中の資産のグルーピングである。表示目的上の集約の一例は、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」における処分グループの表示である。

基準設定主体はどのように開示を設定できるのか

- 32 本章でこれまで議論してきたのは、どのような情報を注記において提供するのかを基準設定主体が識別するプロセスの改善及びその合理的な説明である。しかし、これは議論の一部でしかなく、真の改善がもたらされるのは要求事項を設定するプロセス全体を根本的に見直した場合でのみであるとの主張があり得る。基準設定主体が、基準レベルで開示を設定する方法は、実際に、作成者及び情報の作成や使用に關与する他の当事者の行動に影響を及ぼす可能性がある。
- 33 多くの報告制度において、開示要求はそれぞれの個別の基準の中に含まれている。したがって、開示要求は、項目の分類（例えば、金融商品）又は取引の種類（例えば企業結合）との関連でその都度開発される^{3, 4}。
- 34 結果として、別々の基準における開示要求は、場当たりのに開発されてきており、これは統一的な首尾一貫したアプローチがないことを意味している。また、開示要求は、それらが書かれた時期の経済、業界、及び社会の状況によっても影響を受ける。
- 35 開示要求の設定についての新しいアプローチが求められてきた。例えば、主要財務諸表上のすべての科目について単一の首尾一貫した開示のセットを設けるべきだとの提案があった。
- 36 開示をめぐる対立関係は、さまざまな要因によるものである。例えば、企業固有の情報と比較可能性の提供との間には対立関係がある。注記の情報は企業に関して固有の情報を多く提供するほど有用となるが、利用者が企業を比較できることが必要である。完全に個別的な情報を得るためには、作成者がどの情報を提供すべきなのかを自由に選択することを認めるべきであり、完全に比較可能な情報を得るためには、すべての作成者が同じ種類の情報を提供すべきである。
- 37 別の対立関係は、情報を作成するコストとそれを得ることの便益との間にも存在する。新しい要求事項のそれぞれについて、作成者はそれに関連する増分コストを強調する可能性が高い。一方で、利用者はそれを潜在的に便益があると考えられる可能性が高い。
- 38 異なる利用者は情報要求が異なっている可能性があり、このようなすべての利用者グループのニーズを満たそうとすると、注記が利用しにくいものとなる可能性がある。一部の人は、長期的な負債及び資本の所有者のニーズに焦点を当てるべきだと考えている。

³ ITAC の FASB へのレター（2007 年 12 月）

⁴ 財務報告の改善に関する諮問委員会の報告書の提言 1.2（2008 年 8 月）

基準設定主体はどのようなアプローチを採用し得るのか

一般的な原則

39 採用するアプローチに関係なく、本ディスカッション・ペーパーには基準設定主体が常に適用すべきいくつかの一般的な原則がある。

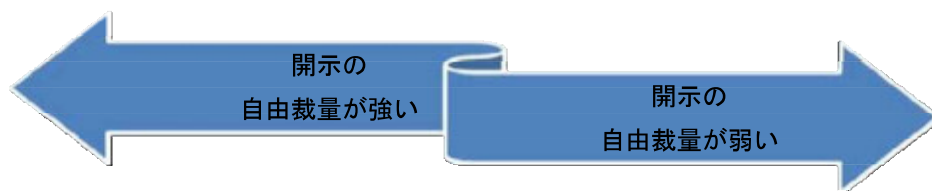
- | |
|--|
| <p>a. 開示は、概念フレームワーク内の他の目的（具体的には、認識、測定及び表示）とは区別される目的である必要がある。</p> <p>b. 開示要求は、認識及び測定と同じレベルの深度及び精査をもって開発及び正当化を行うべきである。</p> <p>c. 開示要求は、会計基準のセット全体にわたって首尾一貫した方法（粒度のレベルを含めて）で設定する必要がある。</p> <p>d. 開示要求は原則ベースとすべきであり、詳細なルールは避けるべきである。</p> <p>e. 開示要求は、企業の利用者のニーズに対する均衡を適切に達成し、すべての状況において合理的なコストと便益のトレードオフを満たさなくてはならない。均衡を達成するためには代替的な開示の仕組みを整備しなければならない場合がある⁵。</p> <p>f. 開示は、認識、測定及び表示の要求事項における不備を埋め合わせるために利用すべきではない。</p> <p>g. 最終的に、情報の有用性が全体として評価できるように、開示要求への認識及び測定属性の含意を考慮する必要がある。</p> |
|--|

40 次の表及び各項は、注記での情報の要求に関連して基準設定主体が採用する可能性があるさまざまなアプローチを説明している。別々のアプローチを組み合わせることも可能である。スペクトル図は、作成者に相当の裁量を認めるものから、（もし認めるとしても）ほとんど認めないものまでを示している。

⁵ 差別化した仕組みは、下記の第 63 項で議論している。

表 1： 基準設定主体と作成者の間での開示に関する裁量の配分

何を開示するかを 作成者に依拠	一般的な開示目 的	業種レベルでの 規定	開示要求の単一 のセット	詳細な要求事項
作成者は彼らの 報告企業の開示 実務に関して完 全な裁量を有す る。	基準設定主体は 一般的な目的を 定義するが、作 成者は目的を満 たすために何を 開示するのかを 決定する。	特定の業種のニ ーズ及び特徴に 合わせた標準的 な開示。	開示要求の単一 のセットがすべ ての項目及び取 引に提供され る。	基準がそれぞれ の種類的项目及 び取引について 詳細な開示要求 を提供する。



目的適合性のある情報の提供を作成者のみに依拠する

- 41 スペクトル図の一番左側では、基準設定主体は、何が目的適合性のある情報なのかに関する判断の責任をすべて作成者に任せることになる。この代替案が基礎としている前提は、作成者は、どのような情報が企業にとって本当に目的適合性があるのかを評価する最善の立場にあり、彼らが適切と考えるとおり「ストーリーを伝える」ことを認めるべきだというものである。
- 42 要求事項をなくせば、「チェックリスト」に頼る心理的傾向が減るであろう。作成者だけでなく監査人及び規制機関も、判断を行使しなければならなくなり、あらかじめ定められた会計ルールへの機械的な準拠に頼ることはできなくなるであろう。
- 43 コストという点で、このアプローチは有益となるかもしれない。作成者が、外部報告を内部報告に合わせることができ、報告機能を合理化することができるからである。
- 44 しかし、関与する当事者にとっては困難が多くなるかもしれない。基準における要求事項の一覧は、注記を作成するために一般に合意された出発点を提供しており、もしこれを削除すると、作成者は、記載や省略の正当性を利用者、監査人及び規制機関に示す準備がなければならなくなる。情報をまとめる時間は短縮されるかもしれないが、情報の適切性を実証するのに必要とされる時間は、結局は増加するかもしれない。

- 45 さらに、このアプローチは、比較可能性を大幅に低下させる可能性がある。しかし、各業種内では情報は依然としてかなり一貫した方法で提供されると考えるのが合理的である。
- 46 最後に、経営者には「悪いニュース」を省略又は最小化する誘因があると主張する人々がいる。この代替案は、経営者が不利な情報を省略するのを容易にする可能性がある。

各基準で開示目的のみを示す

- 47 上記の仕組みと現在の詳細な要求事項の仕組みの間の中間段階は、各基準に一般的な開示目的を記載することである。
- 48 より最近の IFRS（第 2 号以降）には、詳細な要求事項だけでなく、開示セクションの初めに一般的な目的も記載している。これらの開示目的は、例えば、開示が次のことを説明するよう要求している。既存の取り決めの内容及び程度、取引の財務上の影響、又は、これらの資産及び負債に関連するリスクの内容及び程度などである。
- 49 これは中間的な解決策であり、作成者に柔軟性を与えるという利点がある（したがって、企業固有の情報を提供するという目的を達成する）と同時に、作成者が検討し提供する必要がある情報の種類についての共通の枠を設定する。
- 50 要求事項の一覧ではなくて目的を設定することは、利用者の情報ニーズを満たす責任を全面的に作成者に与える方法ともなり得る。目的適合性のある情報を提供しない作成者は、要求事項に形式的に準拠したと述べて弁解をすることができなくなる。
- 51 しかし、このアプローチが機能するのは目的が十分に簡潔で実務で利用可能な場合のみであるとの主張もあり得る。開示目的が一般的で曖昧なものである場合には、この代替案は、実務上は最初の代替案（すなわち、要求事項が全くない）と同じになる。
- 52 IASB は、全体的な目的は有用であるが、具体的な要求事項を付属させる必要があると判断した。例えば、IFRS 第 3 号「企業結合」の結論の根拠の BC420 項は、次のように述べている。

両審議会は、IFRS 第 3 号を開発するにあたり IASB が行ったと同じように、すべての企業結合に関して当該目的を満たすために必要となる特定の情報をすべて識別することは必要（又は可能）ではないという結論を下した。むしろ、改訂後の基準は、当該目的を満たすために一般的に必要とされる特定の開示を識別し、当該目的を満たすために必要となる個々の企業結合を取り巻く状況に関する追加的情報を開示することを取得企業に要求している。

言い換えると、目的は、具体的というよりも「包括的（catch-all）」規定として機能す

るように見える。

業種ベースの開示要求を開発する

- 53 第 3 のアプローチは、項目・取引ごとではなく、業種レベルで詳細な要求事項を開発することである。同一の情報が、異なる業種では重要性が高くなることも低くなることもある。このことは、作成者及び利用者が歴史的に、異なる業種に対して特定の測定値又は主要業績の評価指標を開発してきたという事実により確認される。例えば、研究開発費は、製薬業においては極めて重要である。将来の収益及びキャッシュ・フローについての主要な原動力は、新しい化合物を開発する能力だからである。
- 54 しかし、これが有効に機能するのは、一般に認められた業種の分類法がある場合のみである。また、相当程度の複雑性を持ち込むことにもなる。

単一で共通の要求事項のセットを開発する

- 55 第 4 のアプローチは、すべての科目に適用される要求事項の単一のセットを開発することを伴う。この代替案の論理的な含意は、すべての要求事項を単一の開示基準の中にまとめることであろう（これは不可欠ではないが、中心となる点は、すべての項目の分類及び取引の種類に対する共通のセットを持つことである）。同一の開示要求がすべての科目に適用されると、次のようになる。
- a. すべての項目及び取引について同程度の情報の質が確保される。
 - b. 要求事項が簡素化され、時とともに安定的になる。
 - c. 基準設定主体が新たな情報ニーズを識別した場合の開示の改訂が促進される。各基準を個別に見直さずに開示基準を改訂することで十分となるからである。
 - d. 会計基準が現在存在していない項目及び取引に対しても、開示に関するガイダンスが提供される。
- 56 しかし、このアプローチは、一定の情報の要素は、基礎となる資産の特徴に関係なく、常に目的適合性があることを前提としている。このアプローチにおいて、真のフィルターが機能するのは企業レベルのみであり、基準レベルでは機能しない。
- 57 同一の開示がすべての項目又は取引に対して適切なわけではないとの主張が考えられる。利用者が貨幣性項目と非貨幣性項目に関して同一の情報を必要するというのは本当であろうか。流動及び非流動項目に関してはどうであろうか。測定の不確実性に関する情報は、償却原価で計上される項目についても公正価値で計上される項目についても同じように重要なのか。そうでないとすれば、すべての項目及び取引について同一の要求事項を要求することは適切ではない。

58 このアプローチの変形として、基準設定主体に次のことを評価させることが考えられる。資産、及び負債又は取引のそれぞれの種類について、開示基準が目的適合性のある情報のすべて、かつ、そのみを提供するかどうかの評価である。さらに、基準設定主体は、一般的な開示要求を基準レベルで修正又は特定することもできる。一般的な開示基準も、一定の状況（例えば、再評価）においては目的適合性があるが他の状況では目的適合性のない開示を識別することができる。

各基準の中で別個の開示要求を開発する

59 スペクトル図の右端は現在の仕組みであり、詳細な要求事項を各会計基準について開発している。基準設定主体が詳細な要求事項を書く場合には、重点を一般的な目的よりも粒度のレベルに置かなければならない。

60 ICAS と NZICA からの報告書「Losing the excess baggage (余計な荷物をなくす)⁶」では、要求事項をより低い粒度で書くことができると提案している。例えば、次の表は、IFRS 第 2 号における開示要求の一部と、それがこの報告書でどのように再構成されるのかを比較したものである。

原文	改訂後の文言案
企業が、企業の資本性金融商品の対価として受け取った財又はサービスの公正価値を、付与した資本性金融商品の公正価値を参照して間接的に測定している場合には、第 46 項の原則を満たすために、企業は少なくとも次の開示をしなければならない。	企業が、企業の資本性金融商品の対価として受け取った財又はサービスの公正価値を、付与した資本性金融商品の公正価値を参照して間接的に測定している場合には、第 46 項の原則を満たすために、企業は少なくとも次の開示をしなければならない。
(a) 期中に付与されたストック・オプションについて、測定日時点の公正価値と公正価値の測定方法に関する情報。これには次のものが含まれる。	(a) 期中に付与された資本性金融商品について、測定日現在におけるこれらのオプションの公正価値の加重平均(評価技法及び使用したインプットを含む)。
(i) 使用したオプション価格算定モデル及び当該モデルに対する入力値。これには、加重平均株価、行使価格、予想ボラティリティ、オプションの残存期間、予想配当、リスクフリー金利及びモデルに対するその他の入力値(使用した方法及び予想される早期権利行	(b) 期中に条件が変更された株式に基づく報酬契約について (i) それらの変更に関する説明 (ii) 付与した増分公正価値(それらの変更の結果としての)。

⁶ 本レポート Losing the excess baggage は、<http://icas.org.uk/excessbaggage/> で入手可能。

<p>使の影響を織り込むために行った仮定を含む)が含まれる。</p> <p>(ii) 予想ボラティリティの算定方法 (予想ボラティリティが実績ボラティリティにどの程度基づいているかを含む)</p> <p>(iii) 株式市場条件などオプション付与のその他の特徴が公正価値の測定に織り込まれているかどうか、及びその場合の方法</p> <p>(b) 期中に付与された他の資本性金融商品 (すなわち、ストック・オプション以外) について、測定日現在におけるこれら資本性金融商品の数と加重平均公正価値、及びその公正価値の算定方法に関する情報。これには次の事項が含まれる。</p> <p>(i) 公正価値が観察可能な市場価格に基づいて測定されていない場合は、その算定方法</p> <p>(ii) 予想配当が公正価値の測定に織り込まれているか否か、及びその方法</p> <p>(iii) 当該資本性金融商品の他の特徴が公正価値の測定に織り込まれているか否か、及びその方法</p> <p>(c) 期中に条件が変更された株式に基づく報酬契約について</p> <p>(i) それらの変更に関する説明</p> <p>(ii) 付与した増分公正価値 (それらの変更の結果としての)</p> <p>(iii) 付与した増分公正価値をどのように測定したかに関する情報 (必要な場合、上記(a)及び(b)の要求に合わせて)</p>	<p>(iii) 付与した増分公正価値をどのように測定したかに関する情報 (必要な場合、上記(a)の要求に合わせて)</p>
---	--

- 61 この変更は、実質というよりも要求事項のスタイルに関するものであり、右側の表現は同じ要求事項のより簡潔な表現方法であるとの主張もあり得る。しかし、要求事項が記載されるスタイルは行動に影響を与える。

差別化した開示の仕組み

- 62 一部の人は、差別化した開示の仕組みを導入しない限り、基準設定主体は、企業の利用者のニーズに見合った、すべての状況において合理的なコストと便益のバランスを満たすような開示要求の設定には失敗することになると主張するであろう。したがって、基準設定における別の視点は、差別化した開示の仕組みを容認又は要求することであろう。
- 63 差別化した開示の仕組みを適用する一つの方法は、各基準について異なるレベルの要求事項を設定することである。要求事項の最低限のセット（項目は企業にとって重要性があると仮定する）があり、各作成者は、各自の財務諸表の文脈においてその項目の相対的な重要性に基づいて情報の層を追加することになる。しかし、一部の人の考えでは、こうしたアプローチは、異なる「重要性」又は少なくとも異なるレベルの重要性の評価につながる可能性がある。「重要性のある」項目と「重要性のない」項目とを区分することは、すでに困難である可能性がある。複数のレベルの重要性を追加することは複雑性を増大させる。この仕組みにおいて、差別化は、企業にとっての各項目の相対的な重要度を基礎とする。
- 64 別の方法でこれを表現することも可能である。差別化は、作成される財務諸表の種類（個別財務諸表か連結財務諸表か、及び期中と年次の財務諸表）、報告企業の規模、報告企業の業種又は IFRS を適用している企業の公的説明責任を基礎とすることもできる。後者のアプローチは、オーストラリア AASB が採用したものであり、公的説明責任がない IFRS 適用企業に、軽減した開示の仕組みを適用することを認めている。
- 65 英国 FRC も、軽減した開示フレームワークを導入しており、適格な子会社及び親会社に対して IFRS の一定の開示要求からの免除を提供している。また、金融機関に対して差別化した開示の仕組みを導入している。
- 66 同様の考え方は、最近のプロジェクトの中で強調されてきた。ANC は、十分な協議の後、「小規模上場会社」に対して軽減した開示の仕組みを提案しており⁷、IFRS の要求事項の適用は「小規模上場会社」にとって負担となることが多いと主張している。ANC の提案は、「小規模上場会社」にとって過剰と考えられる一連の開示要求の廃止と、簡素化した財務諸表注記のモデルを示しており、最小限の期待される情報を提供するように設計されている。この提案の便益は、ANC の考えでは、現行の開示要求を軽減

⁷ 欧州における「小規模上場会社」に対する会計義務の簡素化（2011年10月）

することであり、現行の開示要求は主として大規模な上場会社を念頭に開発されたものであって、もはやコスト・便益のバランスを達成しなくなっていると評価されている。このアプローチは、基準設定において前例のないものではない。例えば、いくつかの要求事項は、特定の事業の企業又は特定の規模の企業にのみ適用されている⁸。

- 67 差別化した開示の仕組みを一般的に適用するとした場合、その課題は、適合する差別化の要件を識別し、異なる状況における利用者のニーズを満たすことにある。一部の人は、このようなアプローチは、恣意性につながり利用者のニーズが適切に充足されなくなるだけだと考えている。したがって、彼らは、重要性の原則の適切な適用こそが、資本市場の観点から利用者のニーズを満たす唯一の可能な道筋だという考えに至っている。例えば、IFRS 諮問会議は 2012 年 2 月の会議で、IFRS を使用するすべての報告企業に適用されるような、開示の過多への解決策を探るべきだと提案した⁹。言い換えると、本ディスカッション・ペーパーの後半で説明する「情報の重要性」要件の適用により、類似の結果が得られる可能性がある。
- 68 しかし、重要性の原則の適用は、あるべき形で機能していない。したがって、一部の人は、基準設定主体は、差別化した開示の仕組みを開発することにより均衡を達成できると考えている。差別化した開示の仕組みに関するこうした取組みは、企業の種類又は IFRS で作成されている勘定の種類によって利用者のニーズは異なると認識している。
- 69 差別化した開示制度の仕組みの利点は、柔軟性を認めるということである。すなわち、情報の各項目についての重要性に関する個別の評価に依拠することなしに、異なる利用者のニーズを反映し、異なる状況で合理的なコスト・便益のバランスを達成することができる。さらに、企業がある開示のセット又は別のセットを適用するための定義された要件を満たすかどうかの判断が容易になるかもしれない。このアプローチを支持する人々は、開示の過多の大幅な削減は別の方法では達成されず、重要性の原則のみに依拠することは十分に有効ではないと考えている。

包括的な観点

- 70 アプローチに関係なく、基準設定主体は、会計基準全体のセットの文脈においてそれぞれの開示要求の必要性を評価すべきである。既存の開示のマッピングの仕組みを開発することは有用であろう。これにより、新規プロジェクトで、すでに利用可能な情報と重複する可能性のある開示要求は最初から取り除かれるようになる。

⁸ 例えば、2010 年 9 月 15 日に SEC は、早期提出会社でも大規模早期提出会社でもない登録企業をセクション 404(b)内部統制監査要求から恒久的に免除する規則を公表した。

⁹ IFRS 諮問会議 2012 年 6 月会議のアジェンダ・ペーパー3・2012 年 2 月の諮問会議での開示に関する議論の要約

71 同じ理由で、基準設定主体は、新しい要求事項を開発する際だけでなく、定期的な間隔で既存の要求事項を見直す際にも、開示フレームワークの原則を適用すべきである。

72 そのため、長期的な進化に関連して、開示要求は、注記内での考え得る重複を避けるように設定し、もはや目的適合性がなくなった開示を廃止するために、時とともに見直すべきである。

要求事項の設定 —— 目的適合性への焦点

73 開示要求は、主要財務諸表に表示されている項目及び貸借対照表日現在での未認識の取決め、権利及び請求権についての目的適合性のある記述を提供するためのものとして設定すべきである。

74 目的適合性のある記述には、以下のものが含まれる。

- a. 主要財務諸表の主要な構成要素を理解できるようなレベルでの分解
- b. その項目の内容の記述
- c. その項目が企業の事業及び財務構造にどのように適合しているのかに関する説明
- d. ある項目がどのように会計処理されたのかを説明する情報

第4章： 要求事項の適用——重要性

この章では、財務諸表を作成する際の要求事項の適用を検討する。作成者が自らの特定の状況において何が目的適合性のある情報なのかを識別し、重要性のある情報だけを注記に記載することが、開示フレームワークの主要な要素である。重要性は新しい概念ではないが、通常注目されるのは、認識される金額に対する適用である。また、多くの場合、実務において焦点が置かれるのは、重要性のある情報を記載することであり、重要性のない金額を除外することではない。重要性は、基本的には判断の問題である。しかし、本章では、開示への適用を改善する提案を開発する。

イントロダクション

- 1 第2章において説明したように、基準設定主体は、意思決定に必要な情報に関する一般化を行っているが、自身の財務諸表の文脈においてどのような情報に目的適合性があるのかを最終的に決定するのは作成者である。
- 2 もっと頻繁に、作成者は、基準における開示要求が企業にとって重要性があるのかどうか決定しなければならなくなる。それほど頻繁ではないが、利用者のニーズを満たすために情報を提供する必要があるのかも作成者は検討しなければならない。
- 3 重要性の有効な適用は、監査事務所、規制機関、法律顧問にも左右される。これらはすべて作成者の意思決定に重大な影響を与えることができるからである。開示のチェックリストを機械的に使用する監査人及び規制機関は、不必要な開示の分量をもたらす重大な要因であると指摘されてきた。多くの場合、企業は、重要性の低さに関して議論を試みるよりも要求事項に従う方が得策でリスクが低いと考える。法律顧問も、たとえ情報の重要性がないとみなせる場合でも、非準拠のリスクを最小限にするために、開示を追加するよう企業に助言することがある。
- 4 概念フレームワークのQC11項では、重要性を次のように定義している。

情報は、その脱漏又は誤表示により、特定の報告企業に関する財務情報に基づいて利用者が行う意思決定に影響する可能性がある場合には、重要性がある。言い換えれば、重要性は目的適合性の企業固有の一側面であり、個々の企業の財務報告書の文脈においてその情報が関連する項目の性質若しくは大きさ（又はその両方）に基づくものである。

- 5 改訂後の概念フレームワークでは、「重要性」は目的適合性の概念の企業固有の側面として議論されている。その焦点を、さまざまな「閾値」に基づいた重要性の評価か

ら、何が企業に関して目的適合性のある情報を構成するかの明確化へと移す際に、これを念頭に置くことは重要である。したがって、これは、基準設定主体が要求事項を設定する際に適用する必要があるのと同じ規律及び考慮事項を呼び起こす。

- 6 「重要性」という用語は、金額の絶対的又は相対的な規模のみに関係するものと解釈されることがある。しかし、重要性は定量的要因と定性的要因の両方に左右される。つまり、表示科目又は情報に重要性があるとされるのは、性質による場合も規模による場合もある。これは特に、言葉による記述と数字による記述とを含むことの多い開示に当てはまり、定性的記述のみの開示にさえてはまる場合がある。重要性の評価の基礎を関連する金額のみとすることは、開示については一般的に適切ではない。
- 7 伝統的に、重要性に関する焦点は、重要性のある情報を省略しないようにすることである。しかし、同様の注目を、重要性のない情報が除外されることを確保することにも向けるべきである。重要性のない開示は、重要性がある情報を不明瞭にし、したがって、理解可能性を妨げるおそれがある。利用者は、彼らの意思決定に情報を与えるのに適切な情報を選択する際に、財務報告書の中で利用可能な塊から情報を取り出さなければならない。したがって、作成者が、その環境により多くの「ノイズ」を加えると、利用者が重要なものを取り出す際の困難を増大させるだけであり、これは有効性の増加ではなく低下を生じる。
- 8 この考えは、1999年ASB「財務報告に関する原則書」の3.29項に示されていた。

重要性は、閾値の特質である。重要性のない情報を注記で開示する場合、その結果生じるゴミの山が、提供される他の情報の理解可能性を損なうことがあり得る。このような状況においては、重要性のない情報を除外する必要がある。

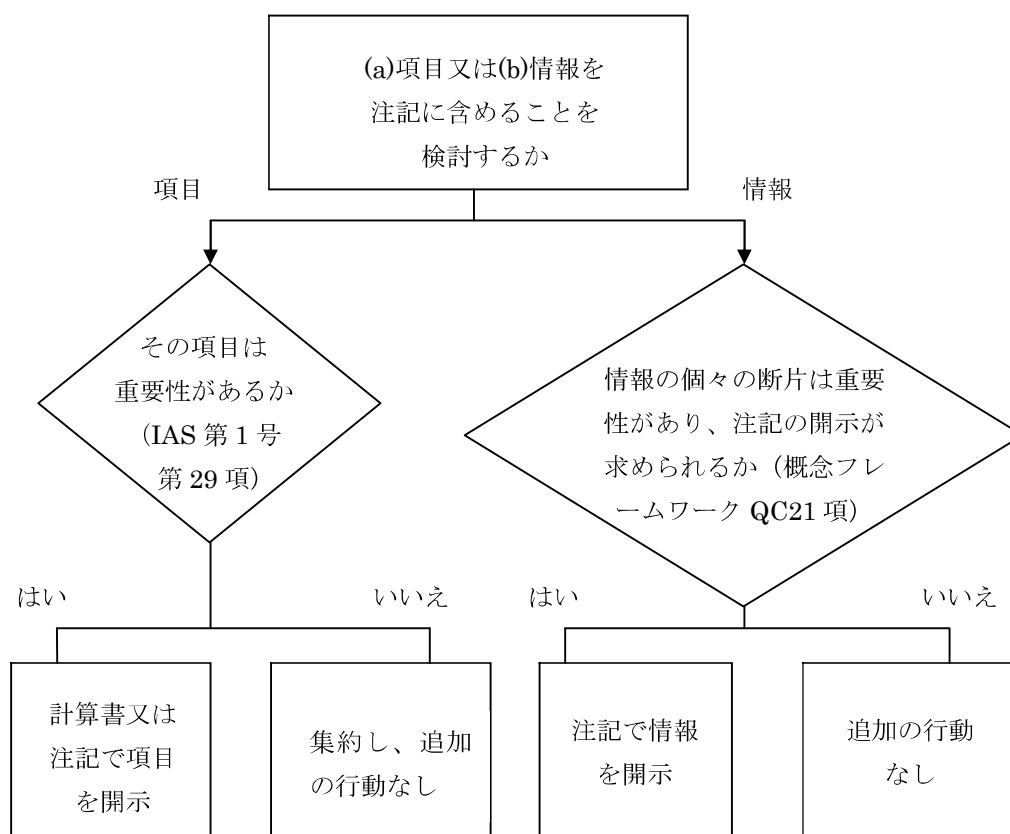
- 9 一部の人は、開示フレームワークに重要性のない情報の提供の明示的な禁止を含めるべきだと提案してきた。しかし、このような禁止は執行が困難となる可能性がある。

IFRSにおける重要性

- 10 概念フレームワークは、重要性を注記に適用する方法を明示していない。IAS第1号の第31項では、情報に重要性がない場合には、企業はIFRSで要求されている具体的な開示を提供する必要はないと述べている。
- 11 また、IAS第1号の第30項は、主要財務諸表で独立して表示するほどの重要性はない項目であっても、注記では別個に表示することが妥当な場合があると述べている。したがって、開示は、個々には重要性のない項目に関連したものでも、重要性がある場合がある。

情報の重要性及び項目の重要性

- 12 開示の重要性に関する一つの側面は、(i) ある項目の重要性と (ii) 重要性のある項目に関する情報の各断片の重要性との別個の評価があるべきかどうかである。例えば、企業が重要性のある年金負債を有している場合、それはその負債に関しての関連する開示要求すべてに重要性があることを自動的に示唆するのか。あるいは、それぞれを別個に評価すべきなのか。「Losing the excess baggage (余計な荷物をなくす)」報告書の回答は否定的であり、この議論を以下のダイアグラムを用いて説明している。

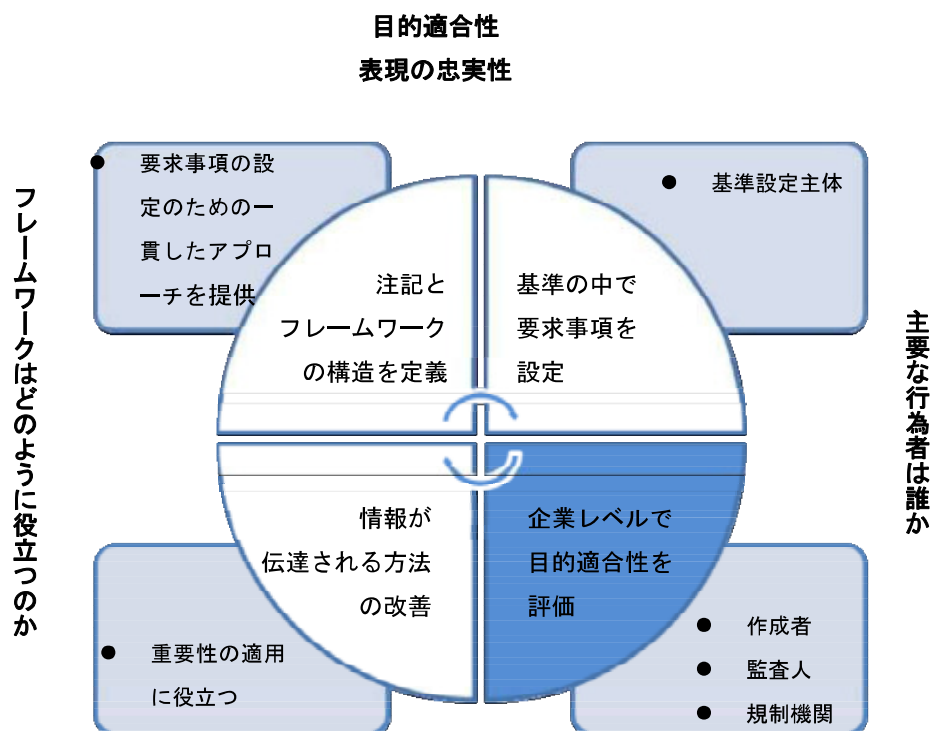


重要性の適用の一般的な目的

- 13 実務において重要性の原則を適用する際には注意を払うべきであり、重要性のない情報（及び実務において報告企業に当てはまらない状況に関する情報）は、開示の目的の適合性及び理解可能性を低下させることに留意すべきである。

開示フレームワークは重要性に関するガイダンスを含むべきか

フレームワークの概要



- 14 重要性は企業固有の概念であり、それは、その適用により異なる結果を生じる可能性があることを意味している。重要性の評価は必然的に専門的な判断の行使を要する。しかし、我々は、これにより、作成者及び他の関係者がこの評価を行うのに役立つ何らかのガイダンスを開発する可能性が排除されるものではないと考えている。
- 15 一部の人はこれに同意せず、評価に影響する可能性のあるあまりに多くのシナリオ、事実及び状況があり、ガイダンスは包括的とはなり得ないと主張している。また、ガイダンスがチェックリストとして解釈されるという危険性もある。
- 16 重要性の適用方法に関するガイダンスがないと、会計基準のすべての要求事項に準拠するという外的圧力に企業が対抗するのがさらに困難になると考える人々もいる。
- 17 重要性の適用に関する会計文献は少ない。本章における考え方及び提案は、議論を前進させることを目指している。

重要性の継続的な評価

- 18 新たな開示が注記に導入された後に、それが後の年度に繰り越される傾向がある。以前に開示した情報を削除することは、精査の対象となる可能性があり、企業は中止の理由を説明するよりも継続する方が簡単だと判断する場合がある。さらに、利用者は、情報について報告期間ごとのある程度の継続性を必要とする。他方で、重要性のない情報を含めることは注記の質を低下させる。
- 19 IAS 第 1 号は、企業に 1 年間の比較情報の提供を求めている。整合性のために、本ディスカッション・ペーパーでは、重要性の評価は、通常、この同じ期間を対象とすることを提案している。
- 20 重要性は、報告日現在の状況への参照だけで評価すべきではない。報告期間全体を考慮すべきである。情報は、企業が当期にどのように業績を創出したのかを利用者が理解するのを可能にすることにより、重要性がある可能性がある。

重要性の評価に関するガイダンス

- 21 本ディスカッション・ペーパーでは、開示フレームワークに、基準で設定された開示要求への準拠がどのような場合に重要性のある情報をもたらすのかを作成者及び他の関係者が評価するのに役立つための指標を含めることを提案している。
- 22 次の表は、作成者及び他の関係者が、企業レベルでの開示の重要性を評価するのに役立つための考え得る指標を例示している。
- 23 これらの指標は、目的適合性の評価に役立つために第 3 章で提案したものと整合的である。この整合性は次の表で強調されており、第 3 章で提案した目的適合性についての指標と重要性についての指標との関係を示している。

目的適合性のある情報の指標（第 3 章で議論）	重要性の指標	情報の内容
当該項目が、異なる事業活動から生み出された構成要素を含んでいる。	項目は個々の重要性のある構成要素を含んでいるか。	分解及びセグメント情報
当該項目が、次のような異なる特徴を有する構成要素を含んでいる。	満期ごとの分解に関するより詳細な議論については、下記の第 25 項から第 28 項参照。	

<ul style="list-style-type: none"> ● 別個の測定基礎 ● 異なる変数に対する感応度 ● 異なる回収・決済 ● 異なる権利又は義務 ● 異なる優先度 		
<p>基準が、資産及び負債（又は収益及び費用）の相殺を容認又は要求している。</p>	<p>相殺した総額のいずれかに重要性があるか。また、相殺した資産についての重大な減損のリスク、あるいは相手方の重大な信用リスクがあるか。</p>	<p>総額に関する情報</p>
<p>科目名が、基礎となる項目の内容を理解するのに十分でない。</p>	<p>関連する項目に重要性があるか。</p>	<p>項目の理解に関連性のある条件及び状況</p>
<p>当該項目を理解するために重要な具体的な契約条件及び状況がある。</p>	<p>当該項目の特徴、契約条件又は状況は異例なものか。</p>	
<p>当該項目の信用リスクについて対策が付されている。</p>		
<p>資産の利用に関する制約がある。</p>		
<p>当該情報が、異なる表示科目に含まれる項目に影響を与える取引又は取引グループから生じている。</p>	<p>その結び付きが当該項目の会計処理に影響を与えたか。</p> <p>関連する項目のいずれかに重要性はあるか。</p>	<p>取引の記述及び取引が別の項目とどのように関連しているのか</p>
<p>当該情報が、未認識の請求権、権利及び契約から生じるキャッシュ・フローに対する企業のエクスポージャーを</p>	<p>下記の第 29 項から第 38 項参照。</p>	<p>エクスポージャーの内容及び考え得る金額、時期及び潜在的キャッシュ・フローの不確実性</p>

説明する。		
当該項目が、企業の投資又は財務活動を参照している。	下記の第 39 項から第 41 項参照。	その期間にわたる残高の変動の内訳
当該項目が、活動の営業循環サイクルを超えて回収（又は決済）されると予想される。		
測定基礎は原価であるが、当該項目が、ある市場で容易に取引できる。	関連する項目は重要性があるか。また、代替的な測定値は大きく異なるか。	代替的な測定値
基準が代替的な認識又は測定を認めている。	関連する項目は重要性があるか。	会計方針ないしは適用ガイダンス
新基準が施行された。		
基準がハイレベルな原則を設定しているが、詳細を定めていない。		
具体的なガイダンスが基準の中にある。		
基準が具体的な測定方法を示していない。	関連する項目は重要性があるか。あるいは、その方法は一般的でないか又は一般に認められた方法と異なっているか。	会計処理の方法
主要な測定インプットが、契約にもレベル1の価格にも基づいていない。	主要なインプットについての合理的に考え得る変更が、重要な影響を有するか。	主要な測定インプット
基準が通常は別個に測定又は表示される項目を集約している。		集約の目的及び方法に関する情報

24 いくつかの種類の情報（例えば、満期分析、未認識項目に関する情報及び調整表）を参照して、代替的な指標には異なる長所と短所がある。以下の第 25 項から第 41 項では、それぞれの代替案に関する論拠を議論する。

重要性の評価——満期分析

- 25 IFRS 第 7 号は、満期分析を流動性リスクの文脈で要求しているが、信用リスクの文脈では要求していないことに留意すべきである。この議論を説明するため、分析は負債の満期分析のみに焦点を当てる。
- 26 負債の満期分析の重要性の評価に関する議論は、2つの質問を扱うべきである。
- a. その情報に重要性があるのはリスク状況が存在する場合のみか。また、その場合、
 - b. リスクが存在するかどうかをどのように評価するか。
- 27 2つの考え得る見解が検討された。第 1 の見解は、利用者は将来のキャッシュ・フローの時期を理解するために満期分析を必要とするという前提に基づく。この場合には、企業に流動性リスクがなくても満期分析は必要とされる。したがって、流動性分析は、重要性のある資産又は負債に関して重要性があることになる。
- 28 第 2 の見解は、企業が重要性のある流動性リスクを有する場合にのみ満期分析が必要となるという前提に基づく。この見解によれば、作成者は、流動性リスクに重要性があるかどうかを識別し、重要性がある場合は必要な開示を提供しなければならない。

重要性の評価——未認識項目から生じるキャッシュ・フローに対するエクスポージャー

- 29 未認識項目に対するエクスポージャーに関する情報の重要性の適用を議論する際には、次の 2 種類の項目を別々に議論することが有用かもしれない。
- a. タイプ 1 の項目——資産及び負債の定義を満たさなかったために認識されなかった取決め、請求権及び権利から生じた項目
 - b. タイプ 2 の項目——確定したコミットメント及び未履行契約のうち、報告日現在で存在していてまだ認識されていないもの
- 30 認識の不確実性は、タイプ 1 に関するものである。そのため、それらに関する情報は、その予測価値のためだけではなく、なぜその項目が認識されなかったのかを理解するためにも有用である。
- 31 一つのアプローチは、当該項目が認識されたとした場合に企業が測定したであろう金額を考慮することである。しかし、すべての項目が二進的な性質（すなわち、結果がゼロ又は固定金額である項目）であるわけではない。これらの項目はむしろ、全く重要性のない範囲の結果に企業を晒す場合がある。開示すべき情報は、考え得る結果の全範囲を考慮すべきである。

- 32 したがって、作成者がタイプ 1 の未認識項目に関する情報を開示する要求事項に準拠すべきかどうかを評価する際には、次のことを検討することが予想される。
- a. 測定に信頼性がなかったために企業が当該項目を認識しなかったのかどうか。
 - b. 重要性のある金額であったならば、当該項目は認識されていたかどうか（複数の結果がある項目については、作成者はすべての考え得る結果の範囲を検討する）。
- 33 タイプ 2 の項目については、最も単純なアプローチは、契約上の金額（絶対値で）の重要性を考慮することである。これは、量的に重要性のある確定したコミットメントは開示される可能性が高いことを含意している。このアプローチは、現在開示されていない取引（契約している従業員の給与に関するコミットメントなど）を捕捉するものとなる。
- 34 このアプローチの背後にある論拠は、利用者は将来キャッシュ・フローに重要な影響を与え得る項目についての情報を必要としているということである。しかし、報告日現在でのすべての重要性のあるコミットメントについて開示を要求しても、やはり将来キャッシュ・フローの包括的な像は提供されない。
- 35 したがって、作成者の評価の指針となる何らかの他の条件を提案することが適切のように思われる。これを行うためには、2つの代替案がある。
- a. 第一は、未認識項目が（当期及び過去の期間との関連で）主要財務諸表上の項目の趨勢に大きな影響を与える可能性が高いかどうかを検討することである。
 - b. 第二は、取引が予測を難しくする経常的な性質又は非経常的な性質を有しているかどうかを検討することである。
- 36 第一の代替案では、利用者が過去のデータに基づいて予測ができる度合いが低いほど、コミットメントに関する情報の重要性が高くなりそうである。しかし、これは評価が容易でない。他の事象により、取引が趨勢に与える影響が増幅されたり相殺されたりする可能性があるからである。前年に 100 機の航空機を販売した企業が、すでに年度末の時点で、翌年に 10 機の航空機を引き渡すという法的強制力のある契約を新規顧客と締結したと仮定する。同時に、企業は、当年度の顧客の一部は次年度に航空機を購入しないと予想する。取引は個々には重要性があるが、全体的な趨勢は重大な変化を示すものではない可能性がある。
- 37 第二の代替案では、企業は、契約金額の大きさと、取引が本質的に予測不能かどうかの両方に着目することになる。通常の財又はサービスの売上に対するコミットメントは多くの場合は対象とならないが、重要性のある設備投資や処分に関するコミットメントは対象となることが多いであろう。この代替案の方が、資本的支出のコミットメ

ントの開示は求めるがサービス又は販売の取決めについては開示を求めない現在のIFRSの要求事項との整合性が高いように思われる。

- 38 上記を基礎とすると、タイプ 2 の未認識項目からのエクスポージャーに関する情報の重要性の評価は、次のいずれかを基礎とすることが考えられる。
- a. 当該項目の大きさが、当該項目を予測不能にしており、企業の過去の知識に基づいた予測に大きな影響を与えているか（第 1 の代替案）。又は、
 - b. それに伴う潜在的な金額が企業にとって重要性があり、基礎となる事象が稀であるか（第 2 の代替案）。

重要性の評価——当期中の残高の変動

- 39 当期中の残高の変動に関する情報の重要性の評価は、以下のいずれかを基礎とすることが考えられる。
- a. 報告日現在の残高、又は期首残高と期末残高との間の変動は、企業にとって重要性があるか。
 - b. 残高の変動が次のいずれかによる影響を受けたか。
 - i. 非経常的な性質（縮小又は減損など）の量的に重要性のある項目
 - ii. 経常的な性質（年金勤務費用又は減価償却など）で、大きさが異例な項目

上記（b.ii）に従うことは、経常的な性質の項目について追加的な閾値（「異例な大きさ」）を決定することを含意する。この要求事項は複雑性を加えるものとなる。

- 40 上記（a）に従うことは、残高の大きさと当期中の変動の両方を考慮に入れることを含意することになる。
- 41 次の表は、この提案の例示である。

シナリオ	A	B	C
期首残高	3,500.0	3,500.0	3,500.0
取得	400.0	3,000.0	400.0
減価償却	(500.0)	(900.0)	(500.0)
減損	(800.0)	-	(200.0)
為替差額	100.0	100.0	100.0
期末残高	2,700.0	5,700.0	3,300.0

企業が、有形固定資産項目について 400 という量的な重要性の閾値を決定したと仮定

する。

シナリオ A では、企業は、ロールフォワードは重要性があると結論を下す可能性が高い。最終残高に重要性があり、非経常的な性質（減損）の重要性のある金額があったからである。

シナリオ B では、企業は、ロールフォワードは重要性があると結論を下す可能性が高い。最終残高に重要性があり、異例な大きさの経常的な事象（取得）があったからである。

シナリオ C では、企業は、ロールフォワードを開示しないと結論を下す可能性が高い。非経常的な事象があったが、金額は重要性を下回っており、取得は重要性の閾値に達しているが、大きさは異例なものではなかった。

要求事項の適用——重要性への焦点

42 情報に重要性がない場合には、開示は要求されない。

43 情報に重要性がない限り、主要財務諸表で表示されている項目のすべてに対して開示が要求されるわけではない。

第 5 章： 要求事項の適用——伝 達

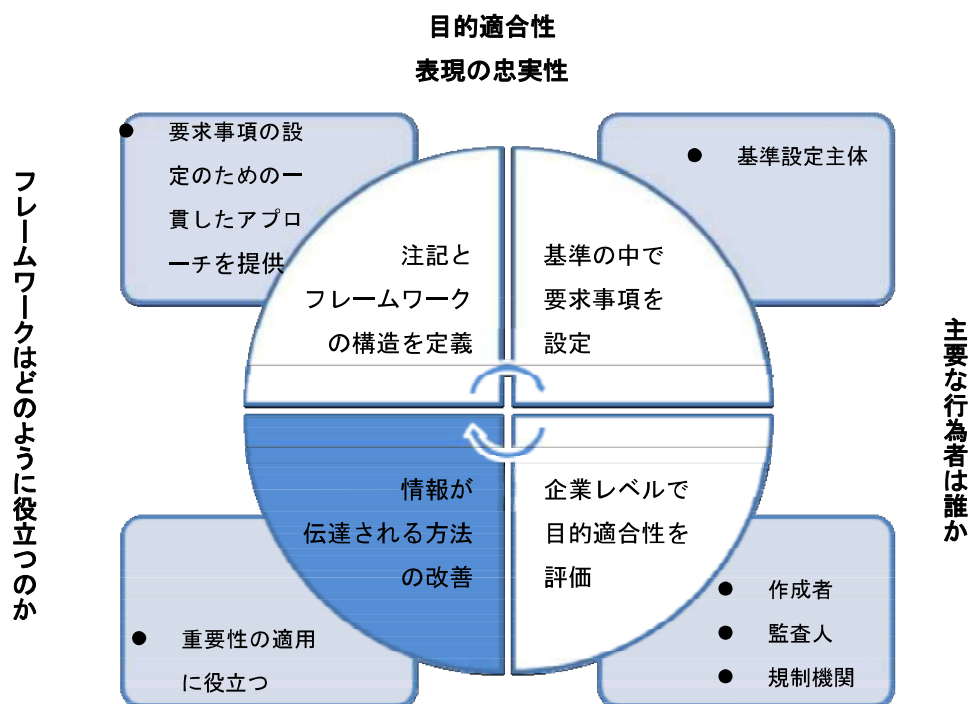
財務諸表は、利用者に財務情報を伝達することを目的としている。注記の内容は目的適合性及び表現の忠実性を達成するために最重要であるが、拙劣な伝達は、情報の質を損なう（特に長々とした報告書の中では）。第 5 章では、注記の情報の構成及び伝達の方法を改善するための多くの原則及び提案を示している。新たなテクノロジーの開発は、利用者が情報を検索する際に役立つ可能性はあるが、作成者は依然としてその明瞭性及び理解可能性を確保する必要がある。

イントロダクション

- 1 財務諸表における開示は、利用者に情報を伝達するためのツールとなるべきであるが、ルール遵守をより重視する場合には、これが見落されることがある。開示フレームワークにおける伝達の原則は、開示の質を改善する可能性がある。
- 2 伝達についての主たる責任は作成者にあり、注記が企業の財務業績及び財政状態の「ストーリー」を語る一部を形成することが重要である。したがって、概括的で一般的な原則以外で、注記に情報を表示する際に利用できるものを確立することは困難である。
- 3 基準設定主体は、表示及び開示の形式を強化できる領域又は方法に焦点を当てるガイダンスを提供することにより、より良好な伝達の促進を支援することができる。
- 4 監査人及び規制機関も、ブラックレター「準拠」をそれほど重視せずに、情報の全般的な質をもっと重視することにより、良好な伝達を促進することができる。監査人はチェックリストを使用するか又は財務諸表の定型書式を作成することが多い。これにより焦点が伝達から離れることがある。一部の規制機関は、財務諸表において伝達される重要なメッセージを不明瞭にする可能性がある最低レベルの粒度での厳格な準拠を支持している。

伝達の原則

フレームワークの概要



- 5 概念フレームワークの中の財務情報の定性的な特性の一部（目的適合性、表現の忠実性及び理解可能性）は、開示フレームワークについての伝達の原則を開発する基礎として有用である。
 - 6 しかし、定性的な特徴だけでは、開示の質の改善をもたらすには十分ではなく、より具体的な原則が求められる。いくつかの点で、これらの原則の一部は「常識」であるように見えるかもしれないが、最近の調査で、注記（及び財務報告書の他の部分）における情報の表示方法に欠けているいくつかの非常に基本的な特性があることが明らかになっている。
- 7 伝達の原則は、開示要求は準拠の実施ではなく利用者への情報の伝達を目的として適用すべきであるという前提から開発された。

開示は企業固有であるべきである

- 8 論点の一つは、財務諸表の注記は、基準の中の要求事項に基づいた定型書式から作成されることが多いということである。その結果は「決まり文句」の開示であり、十分に企業固有なものにはなっていない。開示を含めるべきなのは、企業にとって目的適合性のある情報を提供する場合のみである。
- 9 例えば、行った判断及び仮定の開示が求められている場合、企業は単に「報告金額には判断及び仮定が含まれる」と述べるだけでなく、その判断及び仮定の内容、並びにこれらは企業が事業を行う方法からどのように生じているのかを説明すべきである。
- 10 企業は、それぞれの開示を企業にとっての目的適合性について評価し、それを利用者のニーズを満たすため必要に応じて調整すべきである。

開示は最新のものであるべきである

- 11 企業は、過去の期間から当報告期間及び将来の報告期間へと開示を持ち越すことが多い。しかし、それらはもはや有用ではなくなっている場合がある。
- 12 むしろ、企業は、開示が当報告期間に関連性を持つようにすべきである。過去の期間からの事象及び取引の記述を繰り越すべきなのは、報告期間の業績、又は報告日現在の状態を理解するために必要とされる場合のみである。

開示は取引の実質について情報提供や説明をすべきであり、必要に応じて要求事項以上のことを行うべきである

- 13 注記における開示は、チェックリストに基づいて提供されることが多い。そのため、特定の開示は特定の基準の要求事項を正式に満たしているかもしれないが、ある取引又は一連の取引又は他の事象や状況の実質を適切に説明していない可能性がある。
- 14 提供される情報は、利用者が、生じたことの経済的実質を利用者が理解できるようにすべきである。彼らが、起こり得るキャッシュ・フローの含意を評価し、経営者がどのようにうまく企業の資源を保護したのかに関する見解を形成できるようにするためである。

開示を体系化すべきである

- 15 注記は一般的に、情報を優先度の順序で表示していない。これは、当期中の企業の業績又は財政状態に最も重大な影響を与えた事象又は取引に関する情報を読者が識別するのをさらに困難にしている可能性がある。

- 16 開示は、企業の財務業績又は財政状態に影響を与えたか、あるいは将来において影響を与える可能性がある主要な項目を目立たせるべきである。第 34 項から第 39 項では、情報の優先順位付けについてさらに議論している。

開示は、明確で均衡が取れた簡潔なものとし、平明な言葉で書くべきである

- 17 開示は、読みづらく理解しづらくなるようなスタイルで書かれたり表示されたりすることが多い。したがって、主題に関して適切な説明を提供できていない。
- 18 これを改善するいくつかの方法がある。例えば、業種固有又は特殊な専門的会計用語が使用されている場合には、用語集の利用が推奨される。
- 19 一定の状況においては、情報を伝達するためには文章のみに依拠するのではなく、要点を伝達するために表又はグラフ表示を利用することが適切かもしれない。企業は、効果的かつ簡潔な方法で重要な内容を提供する努力をすべきである。
- 20 過去の年度とは大幅に異なる情報を注記において強調することは、利用者が見落とししてしまうか又は少なくとも簡単には発見できない可能性のある点に焦点を当てるのに役立つ可能性がある。企業が項目を強調できる方法はいくつかある。一つの方法は、異なる文字スタイル又は文字サイズを使用することであろう。

開示を関連付けすべきである

- 21 注記の中の各開示は無関係に見えることが多く、各項目間の関係を見るのが困難であることが多い。
- 22 企業は、開示を自らの活動の内容に関連付けるべきである。
- 23 主要財務諸表の金額と注記との間に明確な関連付けをすべきである。
- 24 主要財務諸表の科目から注記への相互参照は、非常に有用となる場合がある。部分的な目次としての役割を果たすからである。ある注記から別の注記への相互参照も、読みやすさを改善し、時間の節約となる場合がある。
- 25 ある事象又は取引の影響を理解するために別の関連情報を一緒に検討しなければならない場合には、情報のグルーピングが有用となる可能性がある。情報をグループ分けする方法は、以下の第 38 項で議論する。

情報の体系化

- 26 このプロジェクトは、開示をより適切に体系化することができるかどうかを検討する機会を提供する。本ディスカッション・ペーパーについては、体系化とは、注記の情報の構造及び順序を扱う。

- 27 注記の情報の体系化に対しては 2 つのアプローチがある。一つは標準化であり、もう一つは柔軟性のあるアプローチである。
- 28 標準化には整合性という便益がある。一方、柔軟性のあるアプローチの方が企業のストーリーを語るのには適しているかもしれない。

標準化——現在のアプローチ

- 29 現在のアプローチでは、注記開示は通常、最初に会計方針を表示し、その後に主要財務諸表に関連する注記（通常は、財務諸表に表示される順序で）と続き、最後に他の注記（認識されていない項目に関連するものなど）が示される。しばしば、最近の基準に関する開示は文書の後方に置かれている。
- 30 現在のアプローチは、次のように述べている IAS 第 1 号の第 113 項に主導されているように見える。

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。

- 31 その次に IAS 第 1 号の第 114 項は、注記を表示する順序を以下のように定めている。
「企業は通常、注記を、利用者が財務諸表を理解し、他の企業の財務諸表と比較するのに役立つよう、次の順序で記載する。
- a. IFRS に準拠している旨の記述
 - b. 適用している重要な会計方針の要約
 - c. 財政状態計算書、包括利益計算書、分離した損益計算書（表示する場合）、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科目が表示されている順序で）
 - d. その他の開示事項（次の項目を含む）
 - i. 偶発負債及び未認識契約上のコミットメント
 - ii. 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
- 32 しかし、IAS 第 1 号の第 115 項では、「一定の状況においては、注記の個別項目の順序を変更することが必要又は望ましい場合もある」と述べている。
- 33 現在のアプローチは、企業間で注記の表示の順序に一般的に整合性があるという便益がある。一方で、重要性のある情報に関する注記が注記セクションの後方に埋没する可能性がある。注記の情報の体系化に対する代替的なアプローチは、以下で検討している。

柔軟性のあるアプローチ——開示の優先順位付け

- 34 注記を表示する代替的な方法は多くある。注記の中の開示を編成する方法の一つは、優先度順に記載する（最も重要性のある情報を最初に記載する）ことであろう。現在は会計方針（会計基準の一部を繰り返すことが多い）が注記1として含まれている。情報の優先順位付けは、利用者が最初に重要な情報を読むための手掛かりとなるという便益がある（利用者が注記を前から後ろへと読む場合）。
- 35 優先順位付けには、経営者が、何が利用者にとって最も重要となるのかに関する評価を行うことが必要となる。本ディスカッション・ペーパーの開発の一部として、予備的な発表に含まれている開示を、利用者の最も重要なニーズを識別するための仕組みとして再検討した。これに基づいて、調査研究が明らかにしたところでは、利用者にとって最も重要な注記開示は、セグメント情報、税金、配当金、EPS、企業結合、及び年金であったが、非常に少数の会計方針しか開示されていなかった。
- 36 不都合な点として、情報の優先付けは時間を要する。作成者は、毎年、番号や相互参照の変更を含め注記の順序を再構成することが必要となる。また、経営者が選択した優先順位が、監査人及び規制機関からの異議を受ける可能性もある。
- 37 判断の範囲は、原則又はルールにより削減できる可能性がある。例えば、IAS 第34号「期中財務報告」には最低限の内容の一覧を含んでいる。これには、通常でない項目、配当金、セグメント、後発事象に関する情報及び企業の構成の変化が含まれている。

情報のグループ化

- 38 注記の編成に対する別のアプローチは、類似の特徴を有する情報をグループ化することである。例えば、一部の投資者は、リスクに関する情報を一つの場所に集めた方が良いと考えている。
- 39 これを達成するためにはさまざまな方法がある。その方法とは (i) 類似の注記を一緒にまとめること、又は (ii) 注記の中での情報のグループ化である。例えば、一部の企業は、注記の中での情報をグループ化し、それぞれの注記の内容が、科目に関する会計方針、科目の分解及び当期中の主要な変動の説明となるようにしている。

注記における情報の表示

- 40 情報を注記で表示する方法は、利用者がその情報を帰属させる重要度に影響を与える可能性がある。すなわち、企業が現在注記で表示している方法から開示の重要度の感覚を得ることが困難な場合がある。

- 41 一例として、株式に基づく報酬に関する注記は数ページに及ぶ場合があるが、株式に基づく報酬の費用は、比較すると相対的に小さいかもしれない。利用者は、提供されている情報の量から考えて、株式に基づく報酬はもっと重大である可能性があるとの誤解するおそれがある。

財務報告の動向

- 42 注記の情報の体系化を検討する際に、財務報告の最近の動向の中で、情報を体系化する方法に影響を与える可能性があり、いくつかの点で議論の焦点を移動させるものがあることが認識された。

テクノロジー

- 43 オンラインの年次報告書（財務諸表を含む）を使用する人々が増え、印刷された年次報告書の利用者はおそらく少なくなっている。オンラインのプラットフォームにより、利用者は、HTML フォーマット又は PDF 文書の検索機能を用いてより簡単に開示を検索することができる。このような環境では、開示の体系化はそれほど重要でないかもしれない。利用者は、年次報告書を前から後ろへと読むのではなく、必要とする情報を年次報告書からすくい出して発見しているからである。
- 44 特に、XBRL は、開示の内容（これは作成者によるデータ・インプットに依存する）を変更するのではなく、財務情報の伝達方法に影響を及ぼすであろう。XBRL タクソノミの適用及び企業の財務諸表を表す XBRL ファイルの作成も、作成者が IFRS タクソノミ及びチェックリストに関連した自らの開示の選択、その整合性、及びそれが作り出す開示の関連を評価する一つの仕組みである。XBRL は、開示要求の適用及び活用をモニターするためのフィードバックの仕組み（あるいは執行にさえも）になり得る。基準設定主体は、こうしたフィードバックから得た情報を開示フレームワークとともに用いて、開示の廃止・修正・新設を行うことができる。
- 45 XBRL にタグ付けされた財務諸表は双方向である。これにより、財務諸表を閲覧する別の方法を生み出し、連続した一連の財務及び非財務の表示から、元の内容及び意味を維持しながら企業間や期間ごとに分析することのできるデータのプールへと移行している。
- 46 しかし、XBRL では、利用者がどのデータを抽出すべきかを知っている必要がある。XBRL は強力なツールではあるが、伝達の問題への解決策ではない。そのため、本章で前述した伝達の原則は、依然として目的適合性があるであろう。
- 47 テクノロジーの使用に関連するもう一つの論点は、企業が、財務諸表で直接報告するのではなく、企業のウェブサイトですぐ入手可能な常設の情報（会計方針など）を提供す

べきなのかどうかである。これは、英国 FRC の「Cutting clutter (ゴミの山の削減)」報告書の提言の一つであった。テクノロジーの動向は、印刷された財務諸表にどのくらいの情報が含まれるのかに影響を与える可能性がある。電子的なフォーマットでは、印刷された財務諸表において分解されている開示への必要性が低くなる可能性がある（これが主要財務諸表上の数値の掘り下げによって達成できる場合）。情報がオンラインで簡単にアクセスできる場合には、比較データや増減表の必要性も低くなる可能性がある。現在、多くの法域が、年次報告書が印刷された文書であることを要求しているが、これは将来においては変更される可能性がある。

第 6 章： 結論及び次のステップ

この最終章では、結びの言葉を示すとともに開示フレームワークのプロジェクトでの次のステップの概要を示す。

- 1 現在の開示の体制の問題点はよく知られており、何かしなければならぬという一般的な合意がある。IASB の最近のアジェンダ協議は、開示フレームワークの開発を、審議会が次の 3 年のアジェンダサイクルの中で進める必要のある最優先事項として掲げた。問題点は明確であるが、解決策を見出すことはもっと困難である。
- 2 本ディスカッション・ペーパーは、開示フレームワークが財務諸表注記の情報の質を改善する際にどのように役立ち得るのかに関する論拠を提示してきた。開示フレームワークは、基準設定主体が設定する開示要求の内容及び形式のみならず、これらの要求事項を企業が財務諸表を作成する際にどのように適用するのかについても扱うべきだと提案してきた。すべての答えを提供しているふりをするものではないが、現在の開示の体制がどのように改善の余地があるのかに関する議論を開始するための基礎としての役割を果たすことが意図されている。
- 3 提示した分析は、目的適合性（及びその下位要素である重要性）の概念に大きく依拠しており、注記の目的を財務諸表の目的から引き出している。他の出発点があり得ることは認識されているが、それらは既存の IFRS の仕組みにおいて正当化することは困難であろう。リスクについてもっと包括的で詳細な報告を求める声も一部にはある。リスクに関する情報が財務諸表を理解する上で基本的なものであることは認識されているが、リスク報告の問題は、開示フレームワークの開発の範囲を超えるものである。
- 4 関係者は、開示フレームワークの設計を慎重に検討するよう求められている。どのようなことを扱うべきなのか、また、本ディスカッション・ペーパーで示したさまざまな代替的なアプローチのうちのどれをさらに開発すべきかについてである。特に、IASB が検討すべき中心的な論点は、開示される情報の質の必要な改善を進めるためには、どのようなレベルで要求事項を設定すべきなのかに関するものである。
- 5 現段階で重要なことは、さまざまな提案の含意を検討し議論することであり、あまり急いで確固とした結論に至ろうとすることではない。本ディスカッション・ペーパーで強調しているとおり、行動上の論点は複雑で相互に関連するものであるため、提案される解決策がこれらを包括的に扱うことが重要である。
- 6 この理由により、すべての関係者が、開示の質の改善に関する議論に関与し貢献することが重要である。利用者及び作成者は、この議論において確かに主要な存在である。しかし、監査人、監査基準設定主体及び規制機関も、有効かつ利用可能な開示フレー

ムワークに関心を持っている。

- 7 本ディスカッション・ペーパーは、配置の要件については何も提案しておらず、注記の一部を構成しない情報をどこに置くべきかを扱っていない。IASB の実務記述書「経営者による説明：表示のフレームワーク」では、概念フレームワークは財務報告書における情報の配置に関して現在何も述べておらず、原則が開発されるまでは注記と経営者による説明の中で開示される種類との間には引き続き重複が残ることになるとしている。同じように、統合報告フレームワークの開発などの取組みにおける動向は、将来の財務諸表に対して影響があるかもしれない。しかし、現時点では、これらの取組みがどのように展開していくのかを知るには早すぎる。
- 8 EFRAG、ANC 及び FRC がこのプロジェクトに関して踏む次のステップは、関係者のフィードバックと IASB が開示フレームワークの開発に関する作業をどのように進展させるのかに左右される。本ディスカッション・ペーパーのコメント期間が終了した後、EFRAG、ANC 及び FRC は、寄せられたコメントを検討し、他の動向を踏まえて、どのような次のステップが適切なかを決定することになる。

付録 1——注記の目的の定義の適用例

- 1 以下の各項は、基準設定主体がどのように提案を適用できるのかに関する例を内容としている。しかし、開示フレームワークの中の提案の多くは企業レベルで適用されるものであるため、これらは提案を部分的に説明するのみである。

IAS 第 36 号「資産の減損」

- 2 第 130 項は、資産の回収可能価額を算定するための基礎及び使用価値の算定の際の割引率の開示を求めている。

要求事項は、注記の目的の一部であるか。	はい。当該情報は、認識される資産に関連するものである。
要求事項は、利用者のニーズに役立つ識別された区分の一つに該当するか。	はい。当該情報は、項目が何であるのか、また、それがどのように会計処理されるのかに関連するものである。
要求事項は、なぜ有用な情報を提供するの	要求事項は、使用される方法及び主要な測定
か。	インプットに関する情報を提供する。使用価値 (VIU) 算定の際の WACC はおそらく市場金利のみに基づくものではない。

IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」¹⁰

- 3 第 17 項は、連結している組成された企業に対して、財務的支援又は他の支援を行う現在の意図（組成された企業が財政的支援を得るのを援助する意図を含む）の開示を求めている。

要求事項は、注記の目的の一部であるか。	いいえ。援助する意図は、認識される負債でも、報告日現在の取決め、請求権又は権利のいずれでもない。
	しかし、支援を行う意図が支配の存在の評価に重要な影響を与える場合には、支配を評価するために行われた重要な判断の一部であ

¹⁰ IASB は 2011 年 5 月に IFRS 第 12 号を公表した。基準はまだ発効していない。

	ろう。
要求事項は、利用者のニーズに役立つ識別された区分の一つに該当するか。	該当なし。
要求事項は、なぜ有用な情報を提供するのか。	該当なし。

- 4 第 29(c)項は、非連結の組成された企業への関与から生じる損失に対する企業の最大エクスポージャーを最もよく表す金額の開示を求めている。

要求事項は、注記の目的の一部であるか。	はい。当該情報は、報告日現在で存在している取決めに言及している。
要求事項は、利用者のニーズに役立つ識別された区分の一つに該当するか。	はい。当該情報は、当該項目が企業の事業にどのように適合しているのかに関する情報を提供する。
要求事項は、なぜ有用な情報を提供するのか。	要求事項は、報告日現在で存在している取決めからの潜在的キャッシュ・フローに対する企業のエクスポージャーに関する情報を提供する。

- 5 第 12 項は、（重要性のある非支配持分がある子会社のそれぞれについて）名称、非支配持分が保有している所有権及び議決権の割合の開示を求めている。

要求事項は、注記の目的の一部であるか。	はい。当該情報は、報告日現在の資産及び負債に言及する。
要求事項は、利用者のニーズに役立つ識別された区分の一つに該当するか。	いいえ。当該情報は、主要計算書の中のどの科目にも固有のものではない。フレームワークが「報告企業に関する一般的情報」に対するカテゴリーを含む場合には、結論は変わるであろう。
要求事項は、なぜ有用な情報を提供するのか。	該当なし。

IFRS 第7号 「金融商品：開示」

- 6 第27B項は、企業が金融商品の公正価値の測定を行う際に用いた公正価値ヒエラルキーのレベルに関する情報、レベル間の振替及びレベル3の公正価値として測定される金融商品の調整表の開示を求めている。

要求事項は、注記の目的の一部であるか。	はい。当該情報は、報告日現在の資産及び負債に言及する。
要求事項は、利用者のニーズに役立つ識別された区分の一つに該当するか。	はい。当該情報は、当該項目がどのように会計処理されるのかに関連するものである。
要求事項は、なぜ有用な情報を提供するの か。	当該情報は、契約金利でも市場金利でもない主要な測定インプットに関するものである。フレームワークは、開示の粒度を要求していない。判断は基準設定主体に委ねられる。

- 7 第25項は、金融資産及び金融負債の種類ごとにその公正価値の開示を求めている（一部に免除規定がある）。

要求事項は、注記の目的の一部であるか。	はい。当該情報は、報告日現在の資産及び負債に言及している。
要求事項は、利用者のニーズに役立つ識別された区分の一つに該当するか。	はい。要求事項は、当該項目が企業の財務構造にどのように適合しているのかに関する情報を提供する。
要求事項は、なぜ有用な情報を提供するの か。	当該情報が有用となるのは、当該項目が活発な市場で取引できる場合のみである。

提案の適用——関連当事者との取引

- 8 関連当事者の複雑性を詳述せずに、我々は、IAS 第 24 項「関連当事者についての開示」に従った主要な 3 種類の開示を識別することができる。
- a. タイプ 1： 当期中の取引の記述及び金額並びに未決済残高の金額（報告企業が支配、共同支配又は重要な影響力を有する企業とのコミットメントを含む）。
 - b. タイプ 2： 当期中の取引の記述及び金額並びに未決済残高の金額（報告企業に対する支配、共同支配又は重要な影響力を有する個人（又は近親者）或いは企業及び経営幹部（又は近親者）とのコミットメントを含む）。同様の開示は、上記の個人の中の 1 名に支配/共同支配されている企業との事業について求められる。
 - c. タイプ 3： 経営幹部の報酬の記述及び金額。
- 9 こうした開示は、第 3 章で議論した要件案に基づいて目的適合性があると考えられる場合には、「項目の構成」カテゴリーの一部として求められる可能性もある。
- 10 一部の人は、以下の理由により、この種類の情報は取引の規模に関係なく常に開示しなければならないと主張するかもしれない。
- a. タイプ 2 の開示は一般的に、経営者の誠実性を評価するため、また、株主の平等な取扱い（こうした取引は一部の法域においては株主の承認の対象となる）を確保するために有用でもある。
 - b. タイプ 3 の開示は、経営者の誠実性及び能力を（企業の業績と比較して）評価するため、また、戦略に影響を及ぼす可能性があるドライバーを理解するためにも有用な情報でもある。
- 11 しかし、これらの開示が、コーポレート・ガバナンスの質の評価のみを目的としている場合には、それらは受託責任の問題しか扱わないため、提案されている注記の定義の範囲には入らないように見える。
- 12 本ディスカッション・ペーパーにおけるこの暫定的な結論を形成することにより、こうした情報の注記での開示を求めている法域や、関連当事者に関する他の具体的な要求事項がある法域がある一方で、何も具体的なルールがない法域もあることが認識されている。

提案の適用——後発事象

- 13 修正を要しない後発事象¹¹は、将来の期間に関連するものであり、したがって、注記の

¹¹ IAS 第 10 号「後発事象」は、修正を要する貸借対照表日後の事象の影響について主要計算書において

目的の定義を直接には満たさない。こうした項目が生じるのは、単に財務報告プロセスのタイミングによるだけである（企業が別の報告日に財務諸表を発行する場合には存在しない可能性がある）。

- 14 注記の目的について提案されている定義を考慮すると、修正を要しない貸借対照表日後の事象は、注記において開示されないであろう。これらを含めるためには、次の 2 つの代替案があるだろう。
 - a. 修正を要しない貸借対照表日後の事象を注記の目的の定義の例外として扱う。又は、
 - b. 定義を修正し、「財務諸表の公表の承認日現在で存在する取決め、請求権及び権利」に言及する。これにより、重要性がある場合に修正を要しない貸借対照表日後の事象を補足できるようになる。

付録 2——指標に対する論拠の議論

- 1 以下のパラグラフは、第 3 章で提案した指標を選定するための論拠を説明することを目的としている。

異なる事業活動から創出された構成要素に関する情報

- 2 セグメント情報は、最も重要な開示の一つであると広く考えられており、利用者は拡充された情報を求める場合がある。
- 3 セグメントに関する情報は、利用者が事業の構成要素の業績を識別できるようなものであることが求められる。異なる活動は、異なるリスクに晒され、また、異なるマージンを有する可能性が高い。したがって、利用者は、キャッシュ・フローを予測し、事業の集合的な評価を円滑に行うために、この情報が必要である。

異なる特徴を有する構成要素に関する情報——別の測定基礎

- 4 IAS 第 39 号/IFRS 第 9 号「金融商品」は、金融商品の特徴又は企業が管理する方法に応じて異なる測定基礎を認めている。企業がどのように資産を管理しているのかを理解することは、業績の評価や将来の変動に関する予測のために有用である。

異なる特徴を有する構成要素に関する情報——異なる変数に対する感応度

- 5 利用者は、異なる構成要素に帰属するキャッシュ・フローが、変数（金利、コモディティ価格、金融商品価格、外国為替レート、価格若しくはレートの指標、信用格付け若しくは信用インデックス）又は市場の状況の変動に対応して、反対方向に、又は、量的に異なる割合で反応するかどうか、また、それはどのようになるのかを知る必要がある。

異なる特徴を有する構成要素に関する情報——異なる回収/決済の時期

- 6 キャッシュ・フローの時期に関する情報は、借換えリスクに対する企業のエクスポージャーを評価するため及び将来の借換への影響を評価するために重要である。

異なる特徴を有する構成要素に関する情報——異なる権利又は義務

- 7 企業は、資産の法的所有権を有しているか又は何か他の手段により支配している場合がある。例えば、企業は、リース契約を締結することにより、資産を使用する権利の支配を獲得している場合がある。
- 8 資産を所有することにより、企業は、使用のみならず売却によってもその価値を回収できるようになる。利用者は、資産に関する企業の権利の内容を知る必要がある。こ

これは将来キャッシュ・フローの見通しの評価に影響を与える可能性があるからである。

異なる特徴を有する構成要素に関する情報——異なる優先度

- 9 優先度とは、他の融資者に対する立場上の優位を指す。発行体の債務不履行の発生時には、優先債務の償還は、劣後債務よりも前に行われなければならない。優先度に関する情報は、異なる金融商品に関連するキャッシュ・フローの不確実性を理解するために重要である。

基準は、資産と負債の相殺を容認又は要求する

- 10 一部の基準は、主要計算書における項目の相殺を容認又は要求している（IAS 第 19 号「従業員給付」など）。相殺の影響の前の資産及び負債を開示することは重要である。それらの測定が異なる可能性があったり、関連のある変数に対して異なる感応度を有していたりする可能性があるからである。

異なる表示科目における項目に影響を与える取引又は取引のグループに関する情報

- 11 項目を単独で検討することでは取引の適切な理解が可能でない場合がある。例えば、企業結合は、取得企業の財務諸表の中のさまざまな資産及び負債に影響を与える。あるいは、排出権取引スキームに参加している企業が割当を受け取ったが、企業はスキームの下での債務を決済するために使用することを意図している。関連した項目の測定属性は異なるかもしれないが、それらの経済的な関連を知ることは重要である。

当期中の残高の変動の内訳

- 12 残高の変動の内訳は、投資又は財務活動に関係する項目について有用である可能性が高い。利用者は、企業の営業活動の将来の水準に関する予測を行うため他の情報の源泉を有しているからである。各営業項目の間には相関関係があることも多い。利用者は、予測売上に基づいて売掛金の金額を予想することができる。一方で、投資（及び財務）取引はもっと不定期で頻繁でない傾向がある。さらに、それらは、営業活動との直接的な相関関係が低いかもしれない。
- 13 また、変動の内訳は、企業の営業循環サイクルを超えて項目が回収又は決済されると予想される場合には、有用である可能性が高い。長期資産又は負債の多額の増加又は減少は、通常、企業の将来キャッシュ・フローに長期的に影響を与えるからである。

当該項目が原価で計上されているが、市場で容易に取引できる

- 14 資産（又は負債）が容易に市場で売買可能な場合、企業は、回収方法を短期の通告により変更するかもしれない。したがって、これらの資産（大半の金融商品など）の公

正価値に関する情報は、常に目的適合性があるとみなすことができよう。

会計方針ないしは適用ガイダンスに関する情報

- 15 会計基準は、企業に選択肢を提供しないことも多い。例えば、IAS 第 12 号「法人所得税」は、すべての現存の将来加算一時差異に対する繰延税金負債の認識（いくつかの免除がある）、すべての現存の将来減算一時差異に対する繰延税金資産の認識を、回収の可能性が高いと企業が考える範囲まで求めている。これらのケースにおいて、会計方針の詳細な記述は、財務諸表の読者に何も価値を追加しないことが多い。
- 16 したがって、金額に重要性があっても、企業は他のケースにおいて会計方針に関する情報を提供しない可能性がある。一部の人々は、これは会計基準に十分に精通していない利用者にとって有害であると述べている。基本的な知識を利用者に期待することは合理的ではあるが、彼らのすべてが十分な訓練を受けているとは限らない。
- 17 この懸念を共有している人々は、企業がすべての他の会計方針を注記の外で提供することを提案している。例えば、企業のウェブサイト上の常設データとして提供し、注記において参照するというものである。しかし、他の人々は、この情報を検索するのは利用者の責任だと考えている。

会計処理の方法及び主要な測定インプットに関する情報

- 18 基準は、複数の測定方法を認めている場合がある。例えば、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は「最善の見積り」を使用することを求めているが、明示的に加重平均アプローチ又は最も可能性の高いアプローチを求めてはいない。情報の目的は、測定に固有の不確実性の程度を利用者が理解できるようにすることである。