

2021年3月

IFRS[®]基準 公開草案 ED/2021/3
結論の根拠

IFRS基準における開示要求—試験的アプローチ IFRS第13号及びIAS第19号の修正案

コメント期限：2022年1月12日
(2021年10月21日からコメント期限を変更)

結論の根拠

公開草案

IFRS 基準における開示要求

－試験的アプローチ

IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案

コメント期限：2022 年 1 月 12 日

(2021 年 10 月 21 日から変更)

This Basis for Conclusions accompany Exposure Draft ED/2021/3 *Disclosure Requirements in IFRS Standards – A Pilot Approach* (published in March 2021; see separate booklet). Comments need to be received by **12 January 2022** and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN for this part: 978-1-914113-17-8

IBN for complete publication (two parts): 978-1-914113-15-4

Copyright © 2021 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of Board publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or visiting our shop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the 'IASB® logo', 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

結論の根拠

公開草案

IFRS 基準における開示要求

－試験的アプローチ

IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案

コメント期限：2022 年 1 月 12 日

(2021 年 10 月 21 日から変更)

この結論の根拠は、公開草案 ED/2021/3「IFRS 基準における開示要求—試験的アプローチ」（2021年3月公表）に付属するものである。コメントは、2022年1月12日までに到着する必要があり、commentletters@ifrs.org への電子メール又は <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> でのオンラインで提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト（www.ifrs.org）に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN（この部分）：978-1-914113-17-8

ISBN（公表物全体（2部構成））：978-1-914113-15-4

コピーライト © 2021 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の permissions@ifrs.org に連絡されたい。

当審議会の公表物のコピーは、customerservices@ifrs.org への電子メール又は当財団のショップ <http://shop.ifrs.org> への訪問により、当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’、‘IASB®’、‘IASB® ロゴ’、‘IFRIC®’、‘IFRS®’、IFRS® ロゴ、‘IFRS for SMEs®’、IFRS for SMEs® ロゴ、‘Hexagon Device’、‘International Accounting Standards®’、‘International Financial Reporting Standards®’、‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

目 次

結論の根拠

公開草案「IFRS 基準における開示要求—試験的アプローチ」	BC1
本プロジェクトの経緯及び変更の必要性	BC1
開示の問題点	BC1
開示に関する取組みの背景	BC2
変更の必要性	BC5
開示の問題点への対処の支援—当審議会のアプローチ	BC12
当審議会が IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号をテストケースとして選択した理由	BC14
IFRS 基準における開示要求の開発及び文案作成の際に当審議会が使用するための ガイダンス案に関する結論の根拠	BC18
判断の使用を促進する開示要求	BC19
当審議会が具体的な開示目的を開発できるかどうか及びどのように開発できるか	BC27
その他の文案作成についての事項	BC50
IFRS 第 13 号の修正案に関する結論の根拠	BC57
概 要	BC57
当初認識後に財政状態計算書において公正価値で測定する資産及び負債 についての全体的な開示目的	BC62
当初認識後に財政状態計算書において公正価値で測定する資産及び負債 についての具体的な開示目的	BC74
財政状態計算書では公正価値で測定しないが公正価値を注記において表示する 資産及び負債についての具体的な開示目的	BC96
当審議会が検討したが棄却したその他の開示目的及び情報項目	BC101
IAS 第 19 号の修正案に関する結論の根拠	BC104
概 要	BC104
確定給付制度についての全体的な開示目的	BC107
確定給付制度についての具体的な開示目的	BC110
当審議会が検討したが棄却した確定給付制度についての具体的な開示目的	BC146
確定拠出制度	BC156
複数事業主制度及び共通支配下にある企業間でリスクを分担する確定給付制度	BC159
その他の従業員給付	BC167
本提案の予想される影響	BC171
影響分析の要約	BC175
当審議会の提案の影響を受ける企業	BC184

ガイダンス案を使用して開発した開示要求の可能性の高い影響 BC188

IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に固有の可能性の高い影響 BC213

公開草案「IFRS 基準における開示要求—試験的アプローチ」に対する
マルティン・エーデルマン氏、ザカリー・ガスト氏及びスザンヌ・ロイド氏の
代替的見解 AV1

結論の根拠

公開草案「IFRS 基準における開示要求—試験的アプローチ」

この結論の根拠は、IFRS 基準における開示要求の開発及び文案作成の際に国際会計基準審議会（当審議会）が使用するためのガイダンス案並びに IFRS 第 13 号「公正価値測定」及び IAS 第 19 号「従業員給付」の修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。ガイダンス案及び修正案を開発するにあたっての当審議会の考慮事項を要約している。個々の審議会メンバーにより、一部の要因への重点の置き方は異なっていた。

本プロジェクトの経緯及び変更の必要性

開示の問題点

BC1 当審議会は、IFRS 基準に従って作成される一般目的財務諸表において開示されている情報に関する 3 つの主要な懸念を聞いた。これらの懸念を総称して「開示の問題点」と呼ぶ。

表 1 開示の問題点

1. 目的適合性のある情報が十分でない	情報は、財務諸表の主要な利用者が行う意思決定に相違を生じさせる可能性がある場合には、目的適合性がある。財務諸表が目的適合性のある情報を十分に提供しない場合、その利用者は不適切な投資及び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多すぎる	目的適合性のない情報は次の理由で望ましくない。 <ul style="list-style-type: none">● 財務諸表に情報が散乱し、目的適合性のある情報が見落とされたり発見が困難になったりして、財務諸表を理解することが難しくなる可能性がある。● 財務諸表の作成に不必要な継続的コストが加わる可能性がある。
3. 提供される情報の伝達が効果的でない	情報の伝達が効果的でないと、財務諸表が理解しにくくなり分析に時間がかかる。財務諸表利用者が目的適合性のある情報を見落としたり、財務諸表の異なる部分にある情報間の関係を識別できなかつたりする可能性がある。

開示に関する取組みの背景

BC2 開示の質に関する利害関係者の懸念に対応して、当審議会は開示に関する取組みを開始した。この取組みは、財務諸表における開示の有効性を改善することを目的としたプロジェクトのポートフォリオである。

BC3 当審議会は、開示の問題点の諸側面に対処する開示に関する取組みの 6 つのプロジェクトをすでに完了している。これらのプロジェクトを表 2 及び表 3 で要約している。

表 2 開示に関する取組み — 完了した IFRS 基準書の修正

プロジェクト	目的	当該修正は何を行ったか
開示に関する取組み—IAS 第 1 号の修正	財務諸表の作成における判断の適用に対する障害を取り除く	<p>この修正は、表示及び開示の要求事項に関するいくつかの懸念に対処した。例えば、この修正は次のことを明確化した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 重要性が財務諸表全体に適用され、重要性がない情報を含めると財務開示の有用性を低下させる可能性がある。 ● 企業は情報を注記においてどの場所にどの順序で表示するのかを決定するために職業的判断を使用すべきである。 <p>この修正は 2014 年 12 月に公表され、2016 年 1 月 1 日以後開始事業年度について発効した。</p>
開示に関する取組み—IAS 第 7 号の修正	企業の財務活動に関する財務諸表における開示を改善する	<p>この修正は、財務諸表利用者が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及び非資金変動を含む）を評価できるようにする開示を提供することを企業に要求している。</p> <p>この修正は 2016 年 12 月に公表され、2017 年 1 月 1 日以後開始事業年度について発効した。</p>

プロジェクト	目 的	当該修正は何を行ったか
<p>開示に関する 取組み—「重 要性がある」 の定義</p> <p>IAS 第 1 号及 び IAS 第 8 号 の修正</p>	<p>企業が財務諸表 を作成する際に より適切な重要 性の判断を行う のに役立つ</p>	<p>この修正は、</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 「重要性がある」の定義及びどのよう に適用すべきかを明確化した。 ● 「重要性がある」の定義に付属する説 明を改善した。 ● 「重要性がある」の定義をすべての IFRS 基準書にわたり一貫させるよう にした。 <p>この修正は 2018 年 10 月に公表され、2020 年 1 月 1 日以後開始事業年度について発効 した。</p>
<p>開示に関する 取組み—会計 方針</p> <p>IAS 第 1 号及 び IFRS 実務 記述書第 2 号 の修正</p>	<p>利害関係者が財 務諸表利用者 に対する会計方 針の開示を改善 するのに役立つ</p>	<p>この修正は、</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 重大な (significant) 会計方針ではなく 重要性がある (material) 会計方針を開 示することを企業に要求した。 ● 会計方針の開示への重要性の適用に関 してのガイダンス及び設例を IFRS 実 務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」 (重要性の実務記述書) に追加した。 <p>この修正は 2021 年 2 月に公表され、2023 年 1 月 1 日以後開始事業年度について発効 する。</p>

表3 開示に関する取組み—その他のプロジェクト

プロジェクト	目的	当審議会が公表したガイダンス
重要性の実務記述書	財務諸表を作成する際の重要性の判断の行使に関するガイダンスを企業に提供する	重要性の実務記述書は次のものを提供している。 <ul style="list-style-type: none"> ● 重要性の一般的な特性の概要 ● 企業が重要性の判断を行使するにあたり従う可能性のある4段階のステップ ● 具体的な状況において重要性の判断を行う方法に関するガイダンス及び設例 IFRS実務記述書第2号は2017年9月に公表された。
財務報告におけるコミュニケーションの改善—開示をより意味のあるものとする ケーススタディ	IFRS基準を適用する財務諸表におけるコミュニケーションの改善を企業に促す	ケーススタディは、6つの企業がIFRS基準を適用した財務諸表において情報を伝達する方法をどのように改善したのかを文書化している。企業の経験は、比較的小さな変更が財務諸表の有用性を大きく向上させる場合があることを証明している。 このケーススタディは2017年10月に公表された。

BC4 2014年3月から2019年3月まで、当審議会は「開示に関する取組み—開示原則」の研究・プロジェクトを実施した。このプロジェクトの目的は、開示の論点を識別しよりよく理解するとともに、当審議会が開示の問題点への対処をどのように支援できるのかを検討することであった。2017年3月に、当審議会はディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み—開示原則」（ディスカッション・ペーパー）を公表した。これは次のようなものであった。

- (a) 当審議会が開示の問題点への対処に役立てるために取り組むことのできるさまざまな活動を検討した。

(b) 利害関係者に、次のことについての意見を共有するよう求めた。

(i) 開示の問題点の原因

(ii) 開示の問題点に対処するための考えられる方法

変更の必要性

BC5 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くが、開示の問題点は多面的であり、それに対処するにはすべての利害関係者のインプットが必要であるという点で当審議会に合意した。コメント提出者は、開示の問題点の原因となっているさまざまな利害関係者の行動を識別した。多くの人々が「チェックリスト」アプローチを重大な要因として強調し、財務諸表の作成者、監査人及び規制当局は個々の IFRS 基準書における具体的な開示要求への準拠に努力を集中させており、重要性という包括的な概念の開示への適用には時間を費やしていないことが多いと説明した¹。コメント提出者は次のように説明した。

(a) 企業は、開示へのアプローチを、財務諸表利用者との効果的な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演習として行っていることが多い。具体的には、企業は IFRS 基準における開示要求をチェックリストとして適用していることが多い。企業は、情報に重要性があろうとなかろうと、規範的な開示要求のそれぞれに対応して、情報（定型的な準拠の表明を含む）を開示することが多い。さらに、企業は IFRS 基準で規定されている情報以上の情報の開示が必要かどうかを検討しないことが多いであろう。

(b) 監査人及び規制当局は、IFRS 基準における開示要求に対する企業の準拠状況进行评估する際に同様のチェックリスト・アプローチを採用することが多い。これらの利害関係者は、企業が IFRS 基準における規範的な開示要求のそれぞれに対応して情報を開示したかどうか进行评估し、何か省略がある場合には企業に異議を唱える。監査人及び規制当局は、IFRS 基準において規定されていない情報の省略に関して企業に異議を唱えることは難しいと考える場合がある (BC6 項(a))。

BC6 利害関係者は、IFRS 基準における開示要求の開発及び文案作成に対する当審議会

¹ IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 31 項は、次のように要求している。「企業は、IFRS で要求されている具体的な開示がもたらす情報に重要性がない場合には、当該開示を提供する必要はない。これは、IFRS が具体的な要求事項のリストを記載している場合や、最低限の要求事項として記述している場合であっても、同じである。また、企業は、IFRS における具体的な要求事項に準拠するだけでは、特定の取引、その他の事象及び状況が企業の財政状態及び財務業績に与えている影響を財務諸表利用者が理解できるようにするのに不十分である場合には、追加的な開示を提供すべきかどうかを検討しなければならない。」

のアプローチが、5つの主要な点で、開示の問題点（及びチェックリスト・アプローチ）の原因となっていると述べた。

- (a) 「開示しなければならない」又は「最低限」などの規範的な文言の使用 — 利害関係者は、規範的な文言は、監査人及び規制当局が適用している準拠アプローチと合わさって、重要性よりも優先されると認知している。企業は、規範的な要求のそれぞれに対応した開示を提供する方が、特定の開示要求に重要性がない理由を正当化するよりもコストが低いと考えている。さらに、規範的な開示要求の対象となっている情報を企業が省略する企業の方が、IFRS 基準で具体的に要求されている情報以上の追加的な重要性がある情報を開示しない企業よりも、訴訟リスクが高い。重要性がない情報の開示に関しては、訴訟リスクがない。したがって、規範的な文言は、企業が重要性のない情報を財務諸表に含める誘因となる一方、判断を適用することを阻害している。
- (b) 規範的な開示要求の分量 — 利害関係者は、IFRS 基準が大量の規範的な開示要求を含んでいると考えている。規範的な要求事項に準拠するために必要とされる時間により、判断を適用するために利用可能な時間が制約される。
- (c) 具体的な開示目的がないこと — 利害関係者は、明確で具体的な開示目的がないことが、企業及び他の利害関係者が、財務諸表利用者が開示された情報をどのように使用するかを理解すること及び重要性の判断を効果的に適用することを妨げていると述べている。利害関係者は、これは古い IFRS 基準書（開示目的をほとんど記載していない）と最近公表された基準書（開示目的を記載しているが、利害関係者はそれは十分に具体的ではないと述べている）の両方において問題であると述べた。
- (d) 開示目的と規範的な要求事項との相互関係 — 一部の利害関係者は、IFRS 基準書における規範的な開示要求のそれぞれに対応して企業が情報を提供すれば、開示目的は自動的に満たされると考えている。利害関係者にとって、開示目的が満たされたかどうかを検討することが必要であることは必ずしも明確ではない。したがって、IFRS 基準書における規範的な開示要求への準拠が、提供された情報は完全であるという誤った保証を与える可能性がある。
- (e) 開示要求の一貫性のない文案作成 — 利害関係者は、一貫性のない文案作成の事例（基準間で開示目的と規範的な要求事項との配合が異なることなど）を示した。

BC7 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者のほぼ全員が、当審議会は、IFRS 基準における開示目的及び開示要求の開発及び文案作成に対するアプロー

チを改善することによって、開示の問題点の解決を助けることができると提案した。ディスカッション・ペーパーに対して回答した、財務諸表の作成者、規制当局、基準設定主体及び会計事務所のすべてが、この見解を共有していた。財務諸表利用者は文案作成に関するコメントをほとんど提供しなかったが、一部の利用者は明確な開示目的に対する選好を示した。

BC8 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くが、開示要求を包括的に見直すことが、IFRS 基準が開示の問題点をどのようにして生じさせているのかに関するフィードバックに当審議会が対応するための最も効果的な方法であろうと述べた。しかし、当審議会は、すべての IFRS 基準書における開示要求の包括的な見直しは行わないと決定した。そうした見直しは次のような結果となるからである。

- (a) 完了するのに多大な時間を要し、短期又は中期の期間内に改善を提供する可能性は低いであろう。
- (b) 当該アプローチを IFRS 基準全体にわたり適用すべきかどうか及びその適用方法を検討するまで、当審議会が当該アプローチ案をテストし改善する能力が限定されることになる。
- (c) 最近公表された基準書の変更につながる可能性がある。当審議会の考えでは、そうした変更がコストを上回る便益をもたらす可能性は低いであろう。

BC9 それでも、当審議会は、開示の問題点において自らの役割を果たすための手順を踏むことが重要であると述べた利害関係者に同意した。当審議会は、重要性の判断の適切な適用が、開示の問題の解決に不可欠であると考えた。当審議会は、利害関係者がより適切な重要性の判断を行うのに役立つことを意図したさまざまなプロジェクトをすでに完了させた (BC3 項の表 2 及び表 3 参照)。例えば、IAS 第 1 号に対する当審議会の 2014 年の修正は、重要性の概念が IFRS 基準全体にわたってすべての開示要求に適用されることを明確にし、2017 年の重要性の実務記述書は、重要性の判断の行使に関するガイダンスを企業に提供した。それでも、利害関係者は開示に関する重要性の判断を行う際に、引き続き課題に直面している。同様に、IASB の 2017 年のケーススタディは、企業が開示の有用性を現在の IFRS 基準の要求事項を使用してどのように改善できるのかを示したが、効果的でない伝達が引き続き開示の問題点を生じさせる原因となっている。

BC10 集めた証拠をレビューした後に、当審議会は、開示の問題点への対処を支援できる最も効果的な方法は、当審議会が IFRS 基準における開示要求を開発する方法を改善することであると決定した。しかし、当審議会は、IFRS 基準における開示要

求の修正だけでは開示の問題点に対処できないと考え、当審議会が他の利害関係者と協力して、IFRS 基準の何らかの修正案が BC5 項から BC6 項に記述した問題点への対処を支援する上で有効かどうかを評価する必要があると考えた。したがって、当審議会は、開示要求を開発する方法を改善し、当該改善が開示の問題点への対処において他の利害関係者が役割を果たすのを支援する上で有効かどうかテストするためのプロジェクトに取り組むことを決定した。そうした改善は、BC6 項で識別された問題点に対処することが狙いとなる。例えば、より適切な重要性の判断を行うための基礎を企業に提供し、準拠を達成するために判断を適用することを企業に要求する具体的な開示目的を開発することである。当審議会は、判断の適用によってのみ満たすことができ、したがって、チェックリストのように適用することのできない開示要求を開発することを図ることになる。

BC11 当審議会は、一部の利害関係者が当審議会に、IFRS 基準で要求されている開示の分量を削減することを望んでいることを承知している。しかし、当審議会の考えでは、開示の問題点への対処はより複雑である。例えば、当審議会が IFRS 基準における要求事項を削除、追加又は変更することは、それ自体では開示の問題点に対処するには不十分であろう。当審議会が IFRS 基準における開示要求に対して行ういかなる改善も、財務諸表の作成者、監査人及び規制当局が当該要求事項を適用する際に適切な判断を使用する場合にのみ、十分な便益を達成するであろう。これは、表 4 に要約した当審議会のプロジェクト目的に反映されている。

表 4 プロジェクト目的

本プロジェクトの目的は何か
<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 基準における開示要求の開発及び文案作成に対する当審議会のアプローチを改善する。 ● 財務諸表の主要な利用者にとっての注記における開示の有用性を利害関係者が改善するのに役立つ。
企業はどのようにしてより有用な情報を注記において提供できるか
<p>注記の有用性を高める方法は、企業の状況、現在の実務及び適用する判断に応じてさまざまとなる。当審議会のリサーチは、開示に対する重要性の適用における判断の改善で注記の有用性が高まることを示している。判断の改善は、ある企業が追加的な目的適合性のある情報を開示したり、他の企業が重要性がない情報を削除したり情報をより簡潔に要約したりする結果をもたらすであろう。多くの企業について、その両方の組合せが必要となる。</p>

財務諸表における開示の分量は本プロジェクトの結果として減少するか
企業の開示の分量の変更は、本プロジェクトの帰結となるかもしれない。しかし、分量の変更は本プロジェクトの目的ではない。
IFRS 基準が要求する開示は本プロジェクトの結果として減少するか
本プロジェクトは、IFRS 基準が要求する開示を増加させることも減少させることも目的としていない。そうした変更は付随的なものである。

開示の問題点への対処の支援—当審議会のアプローチ

- BC12 当審議会は、開示の問題点に対する応急措置的な解決策はないと述べている多くの利害関係者に同意した。開示の問題点への対処は、すべての利害関係者及び当審議会自身に関わる反復的プロセスとなる。IFRS 基準における開示要求の変更は、それ自体では開示の問題点を解決しないであろう。しかし、当審議会の考えでは、IFRS 基準における開示要求を改善するための手順を踏むことで、当審議会が他の利害関係者に開示の問題点への対処への協力を促す（例えば、重要性の適用における判断の行使をめぐっての行動変化を促すことによって）ための準備がよりよく整うであろう。
- BC13 当審議会は、本プロジェクトについて次のようなアプローチを採用することを決定した。
- (a) 当審議会が将来において IFRS 基準における開示要求の開発及び文案作成を行う際に使用するガイダンスを開発する（ガイダンス案）。ガイダンス案の目的は、財務諸表の作成者、監査人及び規制当局が財務諸表利用者に提供される開示の有効性を改善するのに役立つ方法で、当審議会が開示要求の開発及び文案作成を行うのに役立つことである（特に、企業が開示要求を適用する際に重要性の判断を行うためのより良い基礎を提供することによって）。
 - (b) ガイダンス案を適用する 2 つの基準書（テスト用基準書）を選択する。当審議会の狙いは、開示の問題の原因になっていると利害関係者が述べている論点（具体的な開示目的がないこと（BC6 項参照）を含む）の多くを含んだテスト用基準書を選択することであった。
 - (c) ガイダンス案をテスト用基準書に適用することによってテストする。この手順には 2 つの目的がある。テスト用基準書を適用して作成される財務諸表における開示の有用性を改善すること、及びガイダンス案をテストし改善することである。

- (d) ガイダンス案を織り込んで、テスト用基準書の修正の公開草案を作成する。これは、ガイダンス案に対して、及びガイダンス案のテスト用基準書への適用の実務的な結果に対して、コメントする機会を利害関係者に与えることを意図したものである。

当審議会が IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号をテストケースとして選択した理由

BC14 テストケースとして使用する基準書を選択する際に、当審議会は本プロジェクトの目的を考慮した。当審議会は、次のような基準書を選択しようとした。

- (a) 開示の問題点の原因となっている論点の多く又は全部を含んでいる (BC6 項参照)。
- (b) 開示要求の見直しによって便益を受ける。当審議会は、テスト用基準書の要求事項を適用して企業が提供する開示が、財務諸表利用者のニーズをより効果的に満たせるという証拠を求めた。

BC15 当審議会は次のことを検討した。

- (a) 開示原則の研究・プロジェクトの間に識別された開示の論点。特に、当審議会は以下からのフィードバックを検討した。
 - (i) ディスカッション・ペーパーにおける質問 (利害関係者に、改善の余地がある IFRS 基準の開示要求の例を示すよう求めていた) に対するコメントレターの回答
 - (ii) 財務諸表利用者 (ディスカッション・ペーパーに関しての利用者アウトリーチを通じて)
 - (iii) 当審議会の協議グループとの会合 (会計基準アドバイザー・フォーラム及び国際作成者フォーラムを含む)
- (b) 以下からのフィードバック及び提言
 - (i) 国際作成者フォーラムと資本市場諮問会議の合同会議
 - (ii) 会計基準アドバイザー・フォーラムの会議
- (c) 適用後レビューからのフィードバック及び発見事項
- (d) 過去の審議会又は IFRS 解釈指針委員会のプロジェクトを通じて識別された開示の論点

(e) 外部のリサーチ（財務諸表上の特定のトピックに関して提供されている開示に関する一般的実務のレビューを含む）

BC16 当審議会のリサーチで、開示の問題点が公正価値測定及び従業員給付に関する情報に関連して生じていることが示された。また、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の要求事項が、開示の問題点の原因となっていると利害関係者が述べているすべての論点を含んでいることも示された。したがって、当審議会は、これら 2 つの基準書の開示要求の見直しにより、当審議会がガイダンス案のすべての側面をテストすることが可能になるであろうと結論を下した。

BC17 当審議会は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号を選択することは、ガイダンス案を異なる方法でテストするのに役立つとも考えた。この期待は利害関係者との初期的なアウトリーチで強化された。そこでは、これら 2 つの基準書に対してのガイダンス案の適用の主要な便益は異なる可能性が高いことが示された。当審議会は次のことを期待している。

(a) ガイダンス案を IFRS 第 13 号に適用することは、主として、企業がより効果的に重要性の判断を行うのに役立つ開示要求を当審議会が開発することに役立つ可能性がある（BC59 項から BC60 項参照）。

(b) ガイダンス案を IAS 第 19 号に適用することは、主として、企業が目的適合性のより高い情報を開示するのに役立つ開示要求を当審議会が開発することに役立つ可能性がある（BC105 項から BC106 項参照）。

IFRS 基準における開示要求の開発及び文案作成の際に当審議会が使用するためのガイダンス案に関する結論の根拠

BC18 当審議会は、IFRS 基準における開示要求の開発及び文案作成に対する新しいアプローチを提案している（ガイダンス案の DG1 項から DG13 項参照）。このアプローチを開発した際に、当審議会は次のことを検討した。

(a) 判断の使用を拡大するように IFRS 基準における開示要求の文案作成を行う方法（BC19 項から BC26 項）

(b) 当審議会が具体的な開示目的を開発できるかどうか及びどのように開発できるか（BC27 項から BC49 項）

(c) その他の文案作成についての事項（BC50 項から BC56 項）

判断の使用を促進する開示要求

- BC19 ガイダンス案の DG8 項から DG10 項は、財務諸表利用者の詳細なニーズを満たすための具体的な開示目的を使用すること及び当該情報ニーズを満たすために必要とされるすべての重要性がある情報の開示を企業に要求することを、当審議会がどのように提案しているのかを要約している。当審議会のアプローチは次のことを意図している。
- (a) 重要性の判断を行うための健全な基礎を企業に提供する。開示する情報が満たす利用者ニーズを企業が理解できるようにすることによって、企業はどの情報に重要性があるのかを評価するためのより良い能力が備わるであろう。
 - (b) 開示要求への準拠を達成するために判断を適用することを企業に要求する。企業は開示目的を満たすことを要求され、したがって、具体的な開示目的に記述された利用者ニーズが満たされているかどうかを評価することを要求されることになる。
- BC20 提案しているアプローチは、開示要求をチェックリストのように適用することから開示目的が満たされているかどうかを検討することに企業が焦点を移動するのを助けることを意図している。当該アプローチは、全体的及び具体的な開示目的への準拠を企業に要求するためには規範的な文言を使用する一方、具体的な開示要求を満たすための情報項目（情報項目）に言及する際には、通常は規範性のより低い文言を使用することによって、これを行う。
- BC21 当審議会は、情報項目を規範性のより低い文言を使用して記述するための次のような方法を検討した。
- (a) 「第[x]項における開示目的を満たすために、企業は...を開示することを検討しなければならない」
 - (b) 「第[x]項における開示目的を満たすために、企業は通常は...を開示することになる」
 - (c) 「強制ではないが、次のような情報は企業が第[x]項における開示目的を満たすことを可能にする場合がある」
- BC22 どの文言を使用すべきかを決定するにあたり、当審議会は、判断を適用することの必要性及び開示要求をチェックリストのように適用することから焦点を移すことの必要性を企業に伝える上で、どの記述用法が最も効果的となるのかを検討した。
- BC23 一部の審議会メンバーは、「企業は...を開示することを検討しなければならない」という文言を支持した。彼らの考えでは、次のようになるからである。

- (a) この文言を適用する場合、企業は具体的な開示目的のレベルで開示要求への準拠を評価し及び重要性の判断を行うことが必要となるであろう。
- (b) この文言を使用して識別される情報項目の開示は強制とはならない。その代わりに、それらの情報を基準に含めることで、具体的な開示目的が満たされたかどうかに関して企業が判断を適用するのに役立つであろう。
- (c) この文言は、検討した他の文言の選択肢を適用したならば財務諸表利用者に提供されるであろう情報についての懸念及びそうした他の文言の選択肢の強制可能性に関しての懸念に対処するのに役立つであろう。

BC24 しかし、当審議会は、次の理由で、このアプローチを採用しないことを決定した。

- (a) 一部の審議会メンバーは、「企業は開示することを検討しなければならない」という文言は企業が開示要求をチェックリストのように適用することを避けるのには役立たないであろうと考えた。準拠の負担を企業に負わせることになるからである。すなわち、そのような提案に準拠するためには、企業は各情報項目が最終的に開示されたかどうかを問わず、各項目を検討したと立証することが必要となるからである。BC5 項から BC6 項に記述した利害関係者のフィードバックと同様に、企業にとっては各情報項目を開示する方が、どれかの項目を開示しないことを正当化するよりも容易である可能性がある。したがって、このアプローチは、開示の問題点に対処する上で効果的である可能性は低い。
- (b) これと対照的に、他の一部の審議会メンバーは、情報を開示することを「検討する」という要求は、重要性がある情報が財務諸表から省略される結果となる可能性があると考えた。これらの審議会メンバーは、重要性がある情報の開示を「検討する」ことによって、実際に当該情報を開示しなくても準拠を達成できるという認識があることについて懸念した。

BC25 当審議会の考えでは、「企業は通常は...を開示することになる」という文言は、開示しない具体的な理由がない限り情報項目を開示するよう企業に要求することになる。このアプローチの支持者は、各情報項目に重要性がないことを立証できない限り当該情報項目の開示を企業に要求することによって、重要性の概念を強化することになると考えている。しかし、当審議会は BC24 項(a)に記述したのと同様の理由で、このアプローチを採用しないことを決定した。すなわち、当審議会は、このアプローチは開示要求をチェックリストのように適用することを企業にさせないようにする上で効果的ではないと考えた。さらに、IFRS 基準は企業がすべての重要性がある情報を開示することをすでに要求しており、当審議会は、この要求

を強化するだけで開示の問題点への対処に有効となるのかどうかを疑問視した。

- BC26 当審議会は、「強制ではないが、次のような情報は企業が第[x]項における開示目的を満たすことを可能にする場合がある」という文言は、開示の問題点に対処する上で、検討した選択肢の中で最も効果的な選択肢であろうと結論を下した。当審議会は、開示要求が運用可能かつ強制可能であるために十分なほど具体的であるならば（BC27 項参照）、開示要求への準拠を企業に要求することは、当該目的を満たすために必要とされるすべての重要性がある情報を開示することを企業に要求することになると考えた。したがって、情報項目が強制ではないと定めることは、重要性がある情報が省略される結果とはならないはずである。むしろ、この文言を使用して情報項目を記述することは、企業が具体的な開示目的を十分に理解し、どの情報に重要性があり、したがって開示しなければならないのかを決定するのに役立つであろう。準拠の要求を情報項目ではなく開示目的に置くことは、IAS 第 1 号の第 31 項で要求している判断と同様の判断を適用することを企業に要求することになる。当審議会の考えでは、このアプローチは、IAS 第 1 号における重要性の要求事項を強化しつつ、開示の問題点の原因であると利害関係者が当審議会に述べた準拠の負担と考えられているものを軽減することにもなる（BC5 項及び BC6 項(a)参照）。

当審議会が具体的な開示目的を開発できるかどうか及びどのように開発できるか

- BC27 当審議会の考えでは、ガイダンス案におけるアプローチが成功するのは、財務諸表利用者のニーズを適切に反映するとともに、運用可能かつ強制可能であるために十分なほど具体的である開示要求を当審議会が開発できる場合のみであろう。開示目的が情報ニーズを適切に反映して明確に説明し、かつ、企業は当該ニーズを満たすために情報を提供することを要求されることを明確にしている場合には、当該開示目的は運用可能かつ強制可能であると当審議会は見込んでいる。そのような目的は、利害関係者が準拠を達成し執行するために必要とされるツールを利害関係者に提供するであろう。ガイダンス案を開発するにあたり、当審議会は、そのような目的を開発できるかどうか及びどのように開発できるかを検討し、その方法論を IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号における開示要求に適用することによってテストした。
- BC28 当審議会は、以後の各セクションに記述している方法論と同様の方法論を適用することによって、十分に具体的な開示目的を開発できるであろうと結論を下した。その方法論は、当審議会が十分に具体的な開示目的をどのようにして開発するかの完全な要約を提供するものであり、開示要求の開発に対する当審議会の従来

のアプローチの一部を構成してきた手順を含んでいる。それらの手順は完全性のために含まれている。その方法論は次のように要約される。

- (a) 財務諸表利用者が現在受け取っている情報についての論点を理解する (BC31 項から BC33 項)
- (b) 利害関係者のニーズを理解する (BC34 項から BC40 項)
- (c) 認識及び測定 of 要求事項案を支えるためにどのような開示が要求されるのかを理解する (BC41 項から BC43 項)。
- (d) コストと便益の分析を実施する (BC44 項から BC45 項)。
- (e) 開示の提案の影響を理解し文書化する (BC46 項から BC47 項)。

BC29 さらに、当審議会の IFRS タクソノミ・チームは、当審議会が IFRS 基準における開示要求を開発する間に、当審議会の各プロジェクトに関するプロジェクト・チームと協力する (BC48 項から BC49 項)。

BC30 BC31 項から BC47 項に記述する方法論は、固定することを意図していない。次のことを意図している。

- (a) 柔軟性がある — 当審議会は、各プロジェクトのニーズを満たすために提案された活動の順序及び分量を調整することになる。例えば、当審議会は、新基準書を開発する場合には、狭い範囲の修正を開発する場合よりも、多くの利害関係者アウトリーチを行う可能性がある。
- (b) 反復的である — 当審議会は当該方法論を土台として使用することになる。これには、利害関係者からのフィードバック、さまざまなプロジェクトにわたっての当審議会の開示要求の開発の経験、及び利害関係者が当該開示要求を適用することの財務報告上の結果を使用する。

財務諸表利用者が現在受け取っている情報についての問題の理解

BC31 各プロジェクトについて、当審議会は現在開示されている情報についての論点を理解するように努める。当審議会は、通常、これをプロジェクトのリサーチ・フェーズの間に (例えば、情報要請、リサーチ・ペーパー又はディスカッション・ペーパーなどの公開協議文書を開発する際に) 行う。

BC32 当審議会は、そうした論点が生じるのが、認識及び測定 of 要求事項の適用からなのか、開示要求の適用からなのか、あるいはその両方からなのかを理解するように努める。審議会のプロジェクトの全部が開示に焦点を当てているわけではない。しか

し、認識又は測定の要求事項の修正は、財務諸表利用者が受け取る情報に影響を与え、IFRS 基準書の開示要求の修正が必要となる可能性がある。

BC33 当審議会は次のことを行う。

- (a) 当該プロジェクトが当審議会の作業計画にどのように、また、なぜ追加されたのかを考慮する。
- (b) 論点(当該論点がどのくらい広がりがあるかを含む)についてのより深い理解を得るため、学術文献をレビューし、他のリサーチを行う。
- (c) 利害関係者のフィードバックを得る(例えば、公開協議文書に開示の論点に関する質問を含めることによって)。

利害関係者のニーズの理解

BC34 当審議会は、利害関係者のニーズを識別し理解し明確に説明する。当審議会は、通常、これをディスカッション・ペーパー又は公開草案の開発時に行う。この段階では、当審議会は論点に効果的に対処し利害関係者のニーズに対応する提案を開発するための十分なフィードバックを得ることに焦点を当てる。当審議会は、財務諸表の主要な利用者の情報ニーズ、並びに当該ニーズを満たす情報の開示の潜在的なコスト及び便益に関する初期的なフィードバックを集める。

財務諸表の主要な利用者

BC35 当審議会は、次のことを理解するために財務諸表利用者と接触する。

- (a) どのような情報を利用者は注記において重要と考えるのか
- (b) 利用者はなぜ当該情報に関心があるのか
- (c) 利用者は当該情報を使用してどのような分析をすることを意図しているのか
- (d) 利用者のニーズを適切に満たすために、情報はどのくらい詳細である必要があるのか
- (e) 情報の優先順位をどのように付けるべきか。例えば、当審議会は利用者に、彼らの分析に不可欠な情報と「あったら良い」情報とを区別することを求める。

BC36 当審議会は、財務諸表利用者に合わせたアウトリーチを開発することを検討する。当審議会は、BC35 項に列挙した項目を理解するのに役立つように設計した質問をする。当審議会は次のことを検討する。

- (a) 正式のアウトリーチ会合の実施（例えば、当審議会の資本市場諮問委員会又は他の協議グループと）
- (b) 各国基準設定主体との協力（例えば、さまざまな法域で利用者のグループ討議を企画するために）
- (c) 当審議会の財務報告における投資者のプログラムにおいて投資者と協議
- (d) バイサイド及びセルサイドの利用者と協議
- (e) 地理的に多様な投資専門家との協議
- (f) 利用者のコメントレターからのフィードバックの収集。当審議会在公開協議文書において利用者の情報ニーズに関する質問をしている場合には、フィードバックが特に目的適合性がある。当該文書において、当審議会は BC35 項に記述した情報を集めるために設計した質問を行うことを検討する。

BC37 当審議会は、財務諸表利用者からのフィードバックを、ガイダンス案の DG8 項から DG9 項に記述した方法で具体的な開示目的を開発し明確に説明するために十分なほどよく理解するよう努める。当審議会在この詳細な理解に達していない場合には、具体的な開示目的を開発する前に追加の作業を実施する。当審議会在、このアプローチは、開示要求の設定にあたっての厳格性を改善するという追加的な利点があると考えた。すなわち、提案されるすべての開示要求が、十分に理解された利用者ニーズによって正当化されることになる。

BC38 当審議会在、提案しているアプローチは従来の審議会プロジェクトの場合よりも多くの時間を財務諸表利用者に要求することになることを認識した。当審議会在の考えでは、その時間は、利用者からの詳細なインプットで当審議会在が財務諸表における情報の改善につながる開示要求を開発できるようになれば、正当化されるであろう。この見解は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号に対して提案しているアプローチについての当審議会在のテストに参加した財務諸表利用者の多くに共有された（BC58 項参照）。

財務諸表利用者以外の利害関係者

BC39 当審議会在は、財務諸表利用者以外の利害関係者との協議を、あるプロジェクトにおける識別された利用者のニーズ及び開示の提案についての彼らの見解を理解するために行う。当審議会在は、次のことを理解するように努める。

- (a) 開示要求及び開示の提案のコストへの影響。当審議会在は次のことを検討する。

- (i) 財務諸表の作成者に、何らかの開示要求が過度な負担となると考えるかどうか及びその理由を質問する。
 - (ii) 代替的な開示で、ある開示要求又は開示の提案と同じ情報ニーズを満たすが、作成のコストがより少ないものがあるかどうかを評価する。
 - (iii) 開示の提案をテストするためのフィールドワークを作成者と実施する。
- (b) 企業が通常、利害関係者にとって有用であるが IFRS 基準では要求されていない情報を開示しているかどうか、及び開示している理由
 - (c) 開示の提案の監査への影響 — 例えば、何らかの開示の提案への準拠を監査することが困難であるかどうか、及びその理由
 - (d) 開示の提案の規制上の影響 — 例えば、強制することが困難な開示の提案、及びその理由
 - (e) 開示要求又は開示の提案と法域内の要求事項との関係。当審議会は、例えば、次のことを考慮する。
 - (i) 有用と考えられる法域内の要求事項のうち IFRS 基準で要求されていないもの
 - (ii) IFRS 基準における開示要求と法域内の要求事項との重複

BC40 BC39 項に記述した理解を達成するため、当審議会は次のことを行う。

- (a) 財務諸表の作成者、規制当局、監査人、各国基準設定主体、会計士団体等とのアウトリーチ会合を開催する。アウトリーチは、個別の会合又は公開の円卓会議が必要となる場合がある。
- (b) 当審議会の諮問機関及び協議グループ（国際作成者フォーラム、会計基準アドバイザリー・フォーラム及び IFRS 諮問会議を含む）と協議する。
- (c) コメントレターからのフィードバックを考慮する。当審議会が公開協議文書において開示要求に関する具体的な質問をしている場合には、フィードバックが特に目的適合性がある。そうした文書において、当審議会は BC39 項に記述した情報を集めるために設計した質問を行う。

提案した認識及び測定の要求事項を支えるためにどのような開示が要求されるのかの理解

BC41 利害関係者のニーズの考慮とともに、当審議会は、認識及び測定に関して行う関連する決定の影響を考慮する。例えば、認識及び測定 of 要求事項を開発する際に、当

審議会は、当該要求事項を支えるために必要となる開示を念頭に置く。当審議会は、次のことを識別することに焦点を当てる。

- (a) 財務諸表利用者に有用な情報のうち、基準書の認識、測定及び表示の要求事項を通じて提供できない情報を提供する開示
- (b) プロジェクトの初期段階で、提案している認識及び測定の要求事項を支えるために要求される開示
- (c) 新しい認識及び測定の要求事項に関して、財務諸表利用者に従来はなかった追加的な情報ニーズ

BC42 BC41 項に列挙した検討の一部として、当審議会は、開示目的及び当該目的を満たすための情報についてプロジェクトの存続期間全体にわたり議論する。当審議会の考えでは、認識及び測定の要求事項の提案を開発する際にどのような開示が必要なのかを検討し理解することは重要である。

BC43 多くの場合、利害関係者からのフィードバックは、認識及び測定の要求事項を支えるために必要な開示に関する審議会の議論を容易にするであろう。しかし、当審議会は、何らかの明確化又は追加的なフィードバックが必要となる場合には、諮問機関、協議グループ等とさらに議論することを検討する。

コストと便益の分析の実施

BC44 プロジェクトの提案（開示に関する提案を含む）を分析し開発する際に、可能性の高い実務上の影響を当審議会が検討することが重要である。これには、開示の提案のコストと期待される便益の理解が含まれる。

BC45 当審議会は、公表のために作成する影響分析の一部として分析を正式なものとし文書化する（BC46 項から BC47 項参照）。ガイダンス案に記述したアプローチを適用して、当審議会は開示の提案のコスト及び便益を当該プロジェクトの存続期間全体にわたり検討する。当審議会は次のことを検討する。

- (a) 公開協議文書に、開示の提案並びにその潜在的なコスト及び便益について意見を求める質問を含めること
- (b) コストと便益の情報（どの開示情報が不可欠で要求すべきであるかを決定する際に）

開示の提案の影響の理解及び文書化

BC46 当審議会は、公表用の最終文書に含めるための影響分析を作成する際に、基準設定

プロセスを通じて得た知識を活用する。この手順の目的は、次のことについての当審議会の予想を利害関係者に伝えることである。

- (a) 開示の提案の便益（財務諸表利用者にとっての改善された情報の便益を含む）
- (b) 企業にとっての開示の提案の実務上の影響及びコスト
- (c) その他の影響（開示の提案の予想される規制上の又は電子報告への影響など）

BC47 あるプロジェクトの初期に実施された作業が、当審議会が影響分析を文書化するために必要な情報の大部分を提供することが多い。しかし、当審議会は、開示の提案による可能性の高い影響を包括的に理解することを確保するため、より多くのアプローチを実施することを検討する。

IFRS タクソノミ・チームとの協力

BC48 IFRS タクソノミ・チームは、当審議会が開示要求を開発する際に審議会の各プロジェクトに関するプロジェクト・チームと協力する。IFRS タクソノミ・チームの関与のレベルはプロジェクトによって異なる。例えば、IFRS タクソノミ・チームは、新 IFRS 基準書についての開示要求を開発する際には、基準書の開示要求に限定的な影響しかない狭い範囲の修正の開発の場合よりも、多くの支援を提供できるであろう。

BC49 IFRS タクソノミ・チームと協力することの目的は、利害関係者のフィードバックを適用することの電子報告への影響を当審議会が理解するのに役立つことである。当審議会は次のことを理解するように努める。

- (a) 現在の開示目的及び開示要求（それらに関する論点を含む）、例えば、
 - (i) 一般的な適用上の課題又は不整合
 - (ii) IFRS 基準の要求事項との重複又は矛盾
- (b) 開示の提案が「テクノロジー中立的」であるかどうか（すなわち、開示の提案が電子報告書式と紙ベースの書式の両方において有効に適用できるかどうか）
- (c) 開示の提案を IFRS タクソノミに組み込めるかどうか及びどのように組み込めるか。例えば、IFRS タクソノミ・チームは、タクソノミ要素を開示の提案における文言で容易に作成できるかどうかを当審議会が理解するのに助ける場合がある。開示の提案の電子的なタグ付けの検討も、当該提案の明瞭性の不足を識別するのに役立つ場合がある。

- (d) 開示の提案と一般的な報告実務、IFRS 基準及び付属資料（適用ガイダンス及び設例など）との関係²。例えば、IFRS タクソノミ・チームは、一般的な報告実務が開示の提案にはない有用な情報を示しているかどうかを当審議会が理解するのを助けることができる。

その他の文案作成についての事項

BC50 ガイダンス案は、当審議会が IFRS 基準における開示要求を判断の使用を促進するためにどのように修正することになるのかを説明している。これらの提案を適用する際に、当審議会は、IFRS 基準における開示要求がその意図を明確に伝える方法で文案作成されるようにするための他の手順を考慮することもできる。このセクションは、こうした追加的な考慮事項を要約している。

- (a) IFRS 基準における一貫した用語の使用（BC51 項）
- (b) IFRS 基準における開示要求の様式及び表示（BC52 項から BC54 項）
- (c) IFRS 基準及び他の公表文書全体にわたっての関連する要求事項及びガイダンスと他の公表文書との関連付け（BC55 項から BC56 項）

一貫した用語

BC51 用語の不整合は IFRS 基準の適用方法に関して混乱を生じさせる可能性がある。用語の不整合を最小限にするのに役立つため、当審議会は次のことを行う。

- (a) ある IFRS 基準書の開示要求において導入した用語及び概念を定義することを検討する。
- (b) IFRS 財団の翻訳、アドプション及び著作権のチームと協力して、提案する用語又は概念が翻訳した場合にどのように定義されるのかを検討する。
- (c) ある用語又は概念を IFRS 基準の開示要求において異なる方法で使用することを避ける。同じ用語を異なる意味で使用する事が避けられない場合には、当審議会は、使用しようとしている文脈における当該用語又は概念の使用を説明するためのガイダンス（説明パラグラフなど）の文案作成を検討し、当該用語又は概念のそれぞれの使用を関連する説明と明確に関連付ける。
- (d) ある IFRS 基準書の開示要求において「表示する」及び「開示する」という用

² IFRS タクソノミ・チームは一般的な報告実務のプロジェクトを行っている。当該プロジェクトは、開示されることの多い情報のうち、IFRS 基準又は付属資料では具体的に記述されていないが、それでも IFRS 基準と整合的である情報についての要素を IFRS タクソノミに含めるためのものである。

語を使用する際には、意図した記載場所を明確にする。例えば、当審議会は「基本財務諸表において表示する」及び「注記において開示する」を使用することができる。

- (e) 文案作成の段階で IFRS タクソノミ・チームと協力して、用語及び概念が開示の提案で記載されている方法と及び IFRS 基準の他の場所で記載されている方法との間で不整合があれば識別する。

IFRS 基準における開示要求の様式及び表示

BC52 ガイダンス案を適用して、当審議会は全体的な開示目的を IFRS 基準書の開示セクションの最初に示す。全体的な開示目的は、企業が満たすことを要求される財務諸表利用者の全体的なニーズを記載する。こうした目的を開示セクションの最初に示すことは、それに続く具体的な開示目的を適用する際に企業に有用な文脈を提供し、企業が具体的な開示目的を適用する際に満たすことを要求される追加的な要求事項（例えば、集約又は分解に関して）を前もって強調することになる。

BC53 IFRS 基準の合冊本の序言（趣意書）は、「当審議会が公表する基準には、太字の段落と通常字体の段落とが含まれているが、いずれも同等の権威を有する。太字の段落は主要な原則を示している。」と述べている。ガイダンス案を適用する場合、全体的な目的及び具体的な目的は IFRS 基準書の主要な開示原則を表すことになる。したがって、当審議会は、基準書における開示目的を太字で示すことになる。

BC54 ガイダンス案の DG11 項を適用すると、当審議会は、IFRS 基準書の開示セクションにおける各情報項目を財務諸表利用者のニーズに基づいた 1 つ又は複数の具体的な開示目的と関連付けることになる。これを達成するため、当審議会は、IFRS 基準における開示セクションを開示要求が満たそうと意図している情報ニーズに基づいて体系づけることになる。開示要求を情報項目と利用者ニーズとの関連付けが明確になるように文案作成することによって、当審議会は、情報がなぜどのように有用であるのかを企業が理解するのを助け、したがって、企業が重要性の判断を適切に行使して情報を効果的に伝達するのを助けることを図る。当審議会の考えでは、このアプローチは企業に、どのような情報が開示目的を満たすために必要とされるのかに関して判断を適用することを要求し、開示要求をチェックリストのように適用することに焦点を当てるのを減らすことを要求することを明確にする。

IFRS 基準及び他の公表文書全体にわたっての関連する要求事項及びガイダンスの関連付け

BC55 当審議会は、IFRS 基準及び他の公表文書（IFRS 実務記述書など）全体にわたって情報を関連付けることで、次のようになると考えた。

- (a) IFRS 基準及び他の IFRS 公表文書における重複を最小限にする。
- (b) IFRS 基準における開示要求の一貫した文案作成を促進する。
- (c) IFRS 基準における個々の開示目的及び開示要求と重要性の概念との関係が一貫し明確となることを確保する（DG4 項）。

BC56 IFRS 基準における開示要求の間での不整合及び混乱を招く関係を最小限にするため、当審議会はガイダンス案を適用した場合に重複を最小限にするように努める。類似した開示情報項目が複数の基準書において識別される場合には、当審議会はそれらの基準書の間で相互参照を行う。しかし、当審議会が相互参照を行うのは、基準書の中での具体的な開示目的と企業が当該目的を満たせるようにする可能性のある情報項目との間の関係の明瞭性に相互参照が不利な影響を与えない場合のみとなる。

IFRS 第 13 号「公正価値測定」の修正案に関する結論の根拠

概 要

BC57 当審議会は、IFRS 第 13 号の開示要求を、ガイダンス案を適用して開発した新しい要求事項のセットで置き換えることを提案している。これに続く各セクションは、次のことについての当審議会の論拠を説明している。

- (a) 当初認識後に財政状態計算書において公正価値で測定する資産及び負債についての全体的な開示要求（財政状態計算書において公正価値で測定）（BC62 項から BC73 項）
- (b) 財政状態計算書において公正価値で測定する資産及び負債についての具体的な開示目的（BC74 項から BC97 項）
- (c) 財政状態計算書では公正価値で測定しないが注記において公正価値を開示する資産及び負債についての具体的な開示目的（BC98 項から BC100 項）
- (d) 当審議会が検討したが棄却したその他の開示目的及び情報項目（BC101 項から BC103 項）

BC58 提案を開発するにあたり、当審議会は財務諸表利用者とのアウトリーチを実施した。公正価値測定の開示に関する利用者の見解（BC35 項に列挙した項目を含む）を理解するのに役立つためである。当審議会は、35 名の利用者（バイサイド及

びセルサイドの投資者及び信用格付機関)との25回の会合を行い、資本市場諮問委員会と協議した。当審議会は、他の諮問機関及び協議グループ(国際作成者フォーラム、会計基準アドバイザー・フォーラム及びIFRSタクソノミ諮問グループを含む)とも協議した。これらの議論の目的は、公正価値測定の開示及び識別された利用者の情報ニーズに関する利害関係者の見解を理解することであった(BC39項参照)。当審議会は、IFRS第13号の適用後レビューからの発見事項(当該基準書の開示要求に対するいくつかの潜在的な改善を識別していた)も考慮した。

BC59 アウトリーチに参加した利害関係者は、当審議会に、IFRS第13号を適用した公正価値測定の開示は一般的には財務諸表利用者のニーズを満たす情報を含んでいると伝えた。しかし、当該開示は、報告企業の財務諸表に対して重要性がない公正価値測定に関する詳細な情報を含んでいることが多い。そうした開示は利用者の分析にとって有用ではなく、企業が作成するのにコストがかかる。同時に、利用者は、企業の財務諸表に対して重要性がある公正価値測定に関する限定的な情報がある場合があると述べている。

BC60 したがって、当審議会は、IFRS第13号の修正案の主要な便益は、企業が公正価値測定の開示を作成する際に、より効果的な重要性の判断を行うのに役立つことであろうと見込んでいる。

BC61 IFRS第13号の修正案の全体を通じて、公正価値で測定する資産及び負債への言及は、IFRS第13号の第4項で述べているように、公正価値で測定する企業自身の資本性金融商品にも適用される。

当初認識後に財政状態計算書において公正価値で測定する資産及び負債についての全体的な開示目的(IFRS第13号の第100項から第101項)

BC62 全体的な開示目的を開発するにあたり、当審議会は、財務諸表利用者とのアウトリーチを通じて識別された情報ニーズには共通のテーマがあることに着目した。公正価値測定に関連した不確実性に対する企業のエクスポージャーを理解することである。

BC63 DG6項に記述しているように、全体的な開示目的は、財政状態計算書において公正価値で測定する資産及び負債に関しての財務諸表利用者の全体的なニーズを説明し、全体として、具体的な開示目的に準拠することによって企業が提供する情報が当該情報ニーズを満たすかどうかを検討することを企業に要求する。IFRS第13号については、当審議会は、具体的な開示目的の適用では反映されない公正価値測定に関連した重要性がある不確実性がある場合には、企業は追加的な情報を開示することが必要になると見込んでいる。したがって、当審議会はそのような不確実

性に全体的な開示目的の焦点を当てた。

詳細さのレベル（IFRS 第 13 号の第 101 項）

- BC64 当審議会は、企業に対し、開示目的を満たすために必要な詳細さのレベルを検討し、企業の公正価値測定に関する重要性がある情報が瑣末な詳細で覆い隠されないようにすることを要求している。
- BC65 公正価値測定の開示に関して当審議会にフィードバックを提供した利害関係者のほぼ全員が、重要性の適切な適用の重要性を強調した。実際に、当審議会が IFRS 第 13 号を見直しの対象に選んだ 1 つの理由は、この基準書における要求事項の適用が、重要性がある公正価値測定に関する情報を企業が省略する一方で、重要性がない公正価値測定に関して大量の詳細を開示する結果となっている場合があるという証拠であった（BC59 項参照）。
- BC66 財務諸表の作成者は、非金融企業にとっての公正価値の開示の目的適合性について懸念した。財務諸表の作成者と利用者との間での会合で、利用者は、公正価値測定に重要性がある場合には、非金融企業について詳細な公正価値測定の開示を望んでいることを確認した。両方のグループが、重要性の適切な適用は、重要性がない公正価値測定に関する詳細な情報を企業が財務諸表から取り除くことを可能にするはずであることに同意したが、作成者は、そのような判断を行い適用することは困難である可能性があるとして報告した。
- BC67 利害関係者は、重要性がある公正価値測定のある企業（特に金融企業）が、公正価値ヒエラルキーのレベル 2 及びレベル 3 に区分される資産及び負債（項目）に IFRS 第 13 号の開示要求をどのように適用するのかに関して懸念した。特に、
- (a) 財務諸表利用者は、レベル 3 の公正価値測定は財務諸表及び利用者の分析にとって重要性がないことが多いが、財務諸表において長大で詳細な開示の対象となっていると述べた。
 - (b) 財務諸表の作成者は、詳細なレベル 3 の公正価値測定の開示は作成が煩雑であるが、利用者がそれらについて質問してくるのは稀であると述べた。
 - (c) 利用者（特に銀行業界のアナリスト）は、レベル 2 の公正価値測定は財務諸表に対して重要性があることが多いが、利用者はそうした測定に関して目的適合性のある情報を少ししか受け取っていないと述べた。
- BC68 当審議会は、IFRS 第 13 号はレベル 3 の公正価値測定についてのみ詳細な開示を要求していることに留意した。IFRS 第 13 号を開発するにあたり、当審議会は、

詳細な開示を要求することが、レベル 3 の公正価値測定（公正価値測定に重大な影響のある観察可能でないインプットを使用して作成される）の主観性を財務諸表利用者が理解するのを助ける最善の方法であろうと結論を下した。IFRS 第 13 号は、観察可能でないインプットに著しく影響を受ける公正価値測定はすべてレベル 3 に区分することを要求している。このため、一部の人は、その他の公正価値測定に関する詳細な情報は、財務諸表利用者にとって目的適合性がほとんどないことに同意している。測定における不確実性が限定的であるはずだからである。

BC69 しかし、財務諸表利用者は、彼らの考えでは、公正価値ヒエラルキーのレベルは明確に異なるものではなく、不確実性及び主観性の連続体を含んだものであると述べた。利用者は、公正価値ヒエラルキーのレベル 2 に区分される公正価値測定の一部は、その連続体のレベル 3 の部分に非常に近いと述べている。これに当てはまる可能性があるのが、例えば、ある公正価値測定がいくつかのレベル 2 のインプットといくつかのレベル 3 のインプットを含んでいて、企業がレベル 3 のインプットは全体の測定に対して重大ではないと判断している場合である。そのような場合、企業はその公正価値測定の全体をレベル 2 に区分するであろう。全体の測定に対して重大な最も低レベルのインプットがレベル 2 のインプットであるからである。当審議会は、企業はこのシナリオにおいて閾値テストを適用することが多いという情報を受けた。すなわち、観察可能でないインプットが全体の測定に与える影響が、ある閾値よりも大きい場合には、当該項目はレベル 3 に区分される。逆に、影響が企業の閾値を下回る場合には、当該項目はレベル 2 に区分される。

BC70 当審議会は、多くの金融企業には、レベル 3 の公正価値測定よりも何倍も大きな絶対額のレベル 2 の公正価値測定があるという情報も受けた。したがって、財務諸表利用者は、重大ではないレベル 3 の公正価値測定に関して何ページもの詳細な情報を受け取り、場合によっては測定の不確実性に晒されている重要性があるレベル 2 の公正価値測定に関しては最小限の情報しか受け取らないという場合がある。利用者は当審議会に、レベル 2 に区分される公正価値測定に関連した不確実性に対するエクスポージャーを理解したいと考えていると述べた。これには、次のことについての理解が含まれる。レベル 2 に区分されている資産及び負債の性質、当該資産及び負債がそれらの測定に固有の不確実性に影響を受ける程度、及び測定が不確実性の影響を受けた資産及び負債の公正価値の当報告期間中の重大な変動についての理解である。

BC71 これらの考慮事項に照らして、当審議会は、一部のレベル 2 の公正価値測定に関する詳細な情報は財務諸表利用者にとって目的適合性があるであろうと結論を下した。当審議会は、レベル 3 の公正価値測定に関する詳細な情報は、当該測定に重

要性がある場合にのみ、利用者にとって目的適合性があるという結論も下した。

BC72 したがって、当審議会は、提案する IFRS 第 13 号における具体的な開示目的が「重要性がある公正価値測定」に言及すべきかどうかを検討した。しかし、当審議会はこのアプローチを採らないことを決定した。重要性は IFRS 基準において全体に浸透している概念であるからである。当審議会の考えでは、IFRS 第 13 号の開示要求において重要性に対する具体的な言及を行うことは、重要性がその概念を明示的に記述していない基準書の要求事項に適用されるのかどうかに関して疑問を生じさせる可能性がある（ガイダンス案の DG4 項参照）。

BC73 その代わりに、当審議会は、重要性を IFRS 第 13 号に適切に適用することの重要性を次のことによって強化することを決定した。

(a) 全体的な開示目的に、当該開示目的を満たすために必要な詳細さのレベルを企業が検討するという要求を含める。この要求を開発するにあたり、当審議会は、有用な情報が瑣末な詳細によって覆い隠されないようにすることの必要性に焦点を当てた。当審議会は、この要求を適用する企業が、公正価値測定の開示における詳細さのレベルが適切であり過度ではないかどうか、及び重要性がある公正価値測定に関してのみ詳細な情報が提供されているかどうかを検討すると見込んでいる。提案している具体的な開示目的（BC74 項から BC100 項参照）における利用者のニーズに関する情報は、企業が判断を適用してどの情報に重要性があるのかを決定することに役立つはずである。企業は、重要性の概念を公正価値測定の開示に適用するのに役立つため、重要性の実務記述書におけるガイダンスを使用することもできる。

(b) 可能であり有用な場合には、提案している具体的な開示目的及び当該目的を満たすための情報項目において、公正価値ヒエラルキーのレベルへの言及を避ける。当審議会がこのアプローチを採用したのは、企業が判断を適用して、開示要求をチェックリストのように適用するのを避けることを要求するという意図によるものである。当審議会は、このアプローチは企業が次のことを行うのに役立つと期待している。

(i) IFRS 第 13 号の開示から瑣末な詳細（例えば、重要性がないレベル 3 の公正価値測定に関する情報）を取り除く。

(ii) たとえ公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に区分されるもの以外の公正価値測定に関するものであっても、重要性がある公正価値測定について目的適合性のある情報を開示する。実務上、当審議会は、この要求を適用する企業が、レベル 2 に区分されるが区分がレベル 3 に近い重要性がある

公正価値測定について測定の不確実性に関する情報を開示することを検討すると見込んでいる（BC69 項参照）。当審議会は、このアプローチは、公正価値ヒエラルキーのレベル 1 にある項目（又はレベル 2 にある大半の項目）についての詳細な情報の提供を必要としないと見込んでいる。

当初認識後に財政状態計算書において測定する資産及び負債についての具体的な開示目的

BC74 以下の各項は、提案している具体的な開示目的が次のことに関する情報を提供することを要求していることについての当審議会の論拠を説明している。

- (a) 公正価値ヒエラルキーの各レベルに含まれる資産及び負債（BC75 項から BC78 項）
- (b) 公正価値測定に関連した測定の不確実性（BC79 項から BC83 項）
- (c) 合理的に考えられる代替的な公正価値測定（BC84 項から BC88 項）
- (d) 公正価値測定の変動の理由（BC89 項から BC97 項）

公正価値ヒエラルキーの各レベルの範囲に含まれる資産及び負債（IFRS 第 13 号の第 103 項から第 106 項）

具体的な開示目的（IFRS 第 13 号の第 103 項から第 104 項）

BC75 財務諸表利用者は当審議会に、財政状態計算書において公正価値で測定する項目の性質が表における 1 行の記述では明らかではない場合があり、それらの項目に関する追加的な説明が必要であると述べた。利用者は、そうした説明は、当該項目を公正価値ヒエラルキーのどこに区分すべきかを決定するにあたり企業が判断を適用した場合、又はリスク及び収益を共有する契約から生じる資産若しくは負債などの複雑な項目について、特に重要である。当審議会の考えでは、公正価値測定が企業にどのように影響を与えるのかを利用者が評価するためには、何を測定しようとしているのかを理解する必要がある。したがって、当審議会は、公正価値ヒエラルキーの中の項目の金額、性質及びその他の特性に焦点を当てるために具体的な開示目的を開発した。当審議会は、具体的な開示目的において、利用者はそれらの特性が当該項目の公正価値ヒエラルキーの中での区分にどのように関連するのかに関心がある旨を強調することも決定した。当審議会は、企業が資産及び負債の各クラスの区分を説明することは期待していない（BC76 項参照）。しかし、当審議会は、公正価値ヒエラルキーの中での区分に影響を与えた企業の資産及び負債の各クラスの特性に関する情報は、区分に影響を与えなかった情報よりも財務

諸表に対して重要性がある可能性が高いと考えた。当審議会は、このことを具体的な開示目的において強調することは有用であろうと結論を下した。

BC76 当審議会は、具体的な開示目的が、資産及び負債が公正価値ヒエラルキーのどのレベルに属するのかを企業が決定する方法を財務諸表利用者が理解できるようにする情報の開示も企業に要求すべきかどうかを検討した。しかし、当審議会はこの要求を具体的な開示目的に含めないことを決定した。その理由は、

(a) 利用者は主として、各項目が公正価値ヒエラルキーのどこに属するのかの評価における相対的な主観性を評価したいと考えている。彼らの考えでは、公正価値ヒエラルキーのレベルは明確に異なるものではなく、測定の不確実性の連続体を形成している（BC69 項参照）。したがって、利用者は、例えば、公正価値ヒエラルキーのレベル 2 に区分される重要性がある項目が、測定の不確実性の点でレベル 3 又はレベル 1 の方に近いかどうかを理解することに関心がある。利用者は、この理解の達成を、公正価値ヒエラルキーの各レベルに区分される項目のクラスに関する有益な記述からの方が、ある項目がどのレベルに属するのかを企業がどのように決定したのかに関する情報を通じてよりも、効果的に行うことができる。

(b) ある項目が属する公正価値ヒエラルキーのレベルを企業がどのように決定したのかに関する説明的な情報は、決まり文句となり、IFRS 第 13 号における各レベルの定義と重複し、利害関係者が開示の問題点の原因となっていると述べている種類の開示の分量を増大させる可能性が高い。

当該目的を満たすための情報項目 (IFRS 第 13 号の第 105 項から第 106 項)

BC77 当審議会は、当報告期間の末日現在の資産及び負債の各クラスについての公正価値測定を、当該測定の全体が区分されている公正価値ヒエラルキーのレベルごとに開示することを企業に要求することを提案している。当審議会の見解は、この情報は、具体的な開示目的によって捉えられる情報ニーズを満たすために常に必要であろうというものである。この情報がないと、財務諸表利用者は公正価値ヒエラルキーの各レベルに含まれる資産及び負債の帳簿価額を理解することができない。したがって、当審議会は、修正案においてこの情報項目に規範的な「しなければならない」という文言を使用した。

BC78 提案には、強制ではないが、企業が具体的な開示目的を満たすことに役立つ可能性のある追加的な情報項目も含めている。当審議会は、多くの場合、さまざまなクラスの資産及び負債の特性の直接的な記述が、BC75 項に記述した利用者ニーズを満たすであろうと考えた。

公正価値測定に関連した測定の不確実性 (IFRS 第 13 号の第 107 項から第 110 項)

具体的な開示目的 (IFRS 第 13 号の第 107 項から第 108 項)

- BC79 当審議会の考えでは、公正価値測定の忠実な表現は、当該測定に固有の不確実性の説明を含んでいる必要がある。財務諸表利用者は、資産及び負債を財政状態計算書において公正価値で測定するために使用した技法及びインプットが合理的で利用者自身の予想と整合するかどうかを評価できるようにする情報も望んでいる。
- BC80 財務諸表の作成者は、作成者が公正価値を導き出すために使用したすべての評価技法及びインプットに関する情報を開示することは、作成に過度にコストがかかり、有用な情報を提供しない膨大な開示を生じさせる可能性があるかと懸念した。
- BC81 当審議会は、公正価値測定を導き出す際に使用したすべての技法及びインプットを企業が開示することを期待していない。その代わりに、当審議会は、企業の公正価値測定に対して重大で当該測定における不確実性を生じさせる技法及びインプットに関する情報を企業が提供すると見込んでいる。このアプローチは IAS 第 1 号の第 127 項と整合的であり、同項は、開示すべき仮定及びその他の見積りの不確実性の発生要因は、経営者の最も困難な、主観的な又は複雑な判断を要する見積りに関するものであるべきであると述べている。当審議会は、企業は公正価値測定を導き出す際に使用したすべての技法及びインプットの開示を要求されるという解釈の可能性をなくすように設例 17 を修正することを提案している。

当該目的を満たすための情報項目 (IFRS 第 13 号の第 107 項から第 108 項)

- BC82 当審議会は、強制ではないが、公正価値測定に関連した測定の不確実性に関する具体的な開示目的を企業が満たすことを可能にする可能性のある情報項目を含めることを提案している。当審議会は、当該目的を満たすために必要な情報は、企業の具体的な公正価値測定及び企業が当該測定をどのように行なったのかに応じて異なるであろうと考えた。当審議会は、どの情報項目が企業の状況において目的適合性があるのかを決定するために企業が判断を適用すると期待している。当審議会は、場合によっては、公正価値の測定に使用された重大な技法及びインプットの直接的な記述が、BC75 項に記述した利用者ニーズを満たすであろうと考えた。
- BC83 IFRS 第 13 号の第 48 項は、企業が、状況によっては、金融資産及び金融負債のグループの公正価値を、市場参加者が測定日現在の正味リスク・エクスポージャーについて価格付けを行う方法と整合的に測定することを認めている。当審議会の考えでは、企業がそのような会計方針の選択を行い、かつ、その選択の影響に重要性がある場合には、その事実の開示は財務諸表利用者にとって常に目的適合性があ

るであろう。したがって、当審議会は、提案においてこの情報について規範的な文言（しなければならない）を使用することを決定した。

合理的に考えられる公正価値測定（IFRS 第 13 号の第 111 項から第 113 項）

具体的な開示目的（IFRS 第 13 号の第 111 項から第 112 項）

BC84 財務諸表利用者は当審議会に、次のことを理解したいと考えていると述べた。

- (a) 財政状態計算書において公正価値で測定する資産及び負債についての当報告期間の末日現在の可能性のある公正価値の範囲
- (b) 当該範囲のどこに企業の測定が位置しているか
- (c) 公正価値を報告したものと的重要性がある相違を生じさせるであろう事象又は状況
- (d) 公正価値変動に対する企業のエクスポージャーの潜在的な将来キャッシュ・フローへの影響

BC85 当審議会は、IFRS 第 13 号の第 111 項における具体的な開示目的を開発する際に、BC84 項における情報ニーズのすべてを含めるべきかどうかを検討した。しかし、当審議会は、次の理由で、このアプローチを採らないことを決定した。

- (a) 当審議会の考えでは、BC84 項に記述した情報ニーズの一部は、提案のどこかで扱っている情報ニーズと重複する。当審議会は、企業は次のことに関しての利用者の情報ニーズを満たすであろうと結論を下した。
 - (i) 考えられる価値の範囲の中で、企業の測定がどこに位置するのか（修正案の第 103 項における具体的な開示目的に準拠することによって）。この目的は、公正価値ヒエラルキーの各レベルに含まれる項目のクラスの金額、性質及びその他の特性を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示することを企業に要求している。
 - (ii) 公開草案を報告したものと的重要性がある相違を生じさせる可能性のある事象又は状況（修正案の第 107 項における具体的な開示目的に準拠することによって）。この目的は、公正価値測定を導き出す際に使用された重大な技法及びインプットを利用者が理解できるようにする情報を開示することを企業に要求している。
- (b) 詳細な感応度分析の作成に要するコストに関しての、利用者以外の利害関係者からのフィードバックにより、当審議会は、そうした情報の作成を企業に要

求することのコストは便益を上回るであろうと結論を下した。

BC86 財務諸表利用者は当審議会に、当報告期間の末日現在の公正価値測定の全体的な考えられる範囲に関する情報の方が、詳細な感応度分析よりも有用であると述べた。したがって、当審議会は、具体的な開示目的の焦点を、財政状態計算書において公正価値で測定する項目について合理的に考えられる公正価値の範囲に当てた。当審議会の考えでは、このアプローチは、企業にとっての過大なコストを避けながら、利用者に最も有用な情報を提供するはずである。

当該目的を満たすための情報項目 (IFRS 第 13 号の第 113 項)

BC87 当審議会は、強制ではないが、合理的に考えられる代替的な公正価値測定に関する具体的な開示目的を企業が満たすことを可能にする可能性のある情報項目を含めることを提案している。当審議会は、どの情報項目が企業の状況において目的適合性があるのかを決定するために企業が判断を適用すると期待している。当審議会は、この具体的な開示目的を満たすために必要な情報は企業の状況に応じて異なるであろうと考えた。例えば、個々のインプットに関する情報は、インプットの合理的に考えられる変動の影響が個々に重大である場合には、目的適合性がある可能性がある。他方、個々のインプットを増減に関する情報が、当報告期間の末日現在の全体的な考えられる公正価値測定についての利用者の理解に役立たない場合もある。こうした場合には、考えられる公正価値測定的全体的な範囲の開示が具体的な開示目的を満たす可能性がある。

BC88 修正案の第 113 項における情報項目を開発するにあたり、当審議会は、当報告期間の末日現在の測定の不確実性に直接言及し、感応度分析への直接の言及を避けた。当審議会は、次の理由でそうした文言を使用した。

- (a) 基礎となる財務諸表利用者のニーズは、当報告期間の末日現在の測定の不確実性の理解に関連すると考えた。当審議会は、公正価値測定の予想される将来の変動に関する将来予測的な情報を企業が提供することは期待していない。
- (b) 利用者は分析において詳細な感応度情報を必ずしも使用していないという利用者からのフィードバック、及びそうした情報の作成のコストに関する他の理解関係者からのフィードバックを重視した (BC85 項参照)。

公正価値測定の変更の理由 (IFRS 第 13 号の第 114 項から第 117 項)

具体的な開示目的 (IFRS 第 13 号の第 114 項から第 115 項)

BC89 財務諸表利用者は当審議会に、公正価値測定金額が当期中に変動した理由を理

解することが利用者の分析にとって有用であると述べた。そうした情報は、当該測定を利用者が理解する（例えば、公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に区分される資産の増加が、購入、当該項目が測定される金額の変動、又はレベル 2 からの振替のいずれによるのかを理解する）のに役立つ。公正価値が当期中にどのように変動したのかの理解は、利用者が分析に含めるべき項目を識別するのにも役立つ。

BC90 利害関係者は、公正価値測定の変動の理由に関する詳細な情報の作成はコストがかかる可能性があるかと懸念した。しかし、当審議会は、公正価値ヒエラルキーのすべてのレベルにわたるすべての公正価値測定の変動理由を企業が開示することは期待していない。

BC91 したがって、当審議会は、具体的な開示目的の焦点を、公正価値測定に対して重大な変動の理由に当てた。当審議会は、どの変動理由が重大なのかを評価する企業が、変動のすべての理由を相対的に考慮して、それらの理由のうちどれを開示すべきかを決定するために判断を適用することを期待している。

当該目的を満たすための情報項目 (IFRS 第 13 号の第 116 項から第 117 項)

BC92 財務諸表利用者は、公正価値測定の変動の理由に関する利用者の情報ニーズを満たすために必要な情報の細かさのレベルに関して意見が分かれていた。多くの利用者は、公正価値測定の数値から期末残高への全面的な調整が有用であると述べたが、一部の利用者は、主として特定の変動理由（公正価値ヒエラルキーのレベル 2 とレベル 3 の間での振替や外国為替レートの変動など）に関心があると述べた。当審議会は、調整表を開示目的を満たすための 1 つの方法ではあるが唯一の方法ではないものとして扱うことを検討した。しかし、当審議会は、公正価値測定の変動理由について調整表を要求することを決定した。その理由は、

- (a) 2011 年アジェンダ協議に対するフィードバックで、重要な利用者のニーズが財務状態計算書における主要な項目の繰越計算であることが示された。繰越計算は、基本財務諸表がどのように接合しているのかを利用者が理解できるようにし、財務諸表をよりアクセスしやすくする。
- (b) 当審議会の考えでは、公正価値測定の変動は調整表なしでは理解できない。
- (c) 当審議会は、調整表の要求がないと、企業が変動の重大な理由について、利用者のニーズを満たさないおそれのある、当たり障りのない定量的でない記述を提供する可能性があるかと懸念した。

BC93 しかし、当審議会は、公正価値測定の変動理由についての科目を含んだ調整表を企業が提供することは期待していない。当審議会は、調整表は公正価

値測定の重大な変動理由を強調し、他の項目は集約すべきであると決定した。当審議会の考えでは、企業は、どの変動理由が重大なのかを決定するために、変動理由全体の相対的な評価を行うことができる。そのような相対的な評価は、個々の項目が単独で重大かどうかを評価すること（これが困難である可能性がある」と利害関係者は当審議会に伝えた）とは異なる。

- BC94 どの公正価値測定を要求される調整表の範囲に含めるべきかを検討するにあたり、当審議会は、重要性があり測定が判断又は不確実性の対象となっている公正価値測定に関する詳細な情報を、財務諸表利用者は望んでいると考えた。当審議会は、調整表が要求される項目の母集団を明確に定義する必要があるという結論も下した。そうしないと、企業が当該要求に準拠することが困難になる可能性があり、利用者が調整表を財務諸表の他の部分と結びつけることが困難になる可能性がある。当審議会は、レベル 3 の公正価値測定の期首残高から期末残高への調整を要求することは、レベル 3 の公正価値再測定に関して財務業績の計算書に認識された金額を利用者が常に理解することができることを意味する。そうした理解が重要であるのは、実現及び未実現の利得及び損失や、そうした利益の「質」を利用者が理解するのに役立つからである。例えば、利用者は、レベル 3 の金融商品に関連した多額の未実現利得について、レベル 1 の金融商品に関連した未実現利得とは異なる見方をする可能性がある。
- BC95 これらの考慮事項に照らして、当審議会は、公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に区分される経常的な公正価値測定の期首残高から期末残高への調整表を開示することを企業に要求することを決定した。当審議会の考えでは、レベル 3 の公正価値測定に重要性がある場合には、期首残高と期末残高との間の変動の理由に関する情報は常に重大であり、企業は具体的な開示目的を満たすためにそうした情報を常に必要とするであろう。
- BC96 当審議会は、公正価値ヒエラルキーのレベル 3 以外に区分される公正価値測定の金額の重大な変動理由に関する情報も、具体的な開示目的を満たすために必要となる可能性があることに留意した。そうした情報は、レベル 2 に区分されるが区分がレベル 3 に近い（「灰色領域」－BC69 項参照）重要性がある公正価値測定を記述する場合には、必要となる可能性が高い。しかし、当審議会の考えでは、企業にそうした公正価値測定の増減の完全な調整表を提供することを期待すべきではない。企業はそうした調整表に含めるべき公正価値測定の母集団を判断する必要があるからである。この判断は、報告期間ごとに変化する可能性があり、財務諸表の他の領域と調整することが困難な公正価値測定の母集団を生じさせることになる。したがって、「灰色領域」に含まれる重要性がある公正価値測定のある企業は、

変動理由に関する具体的な開示目的を満たすために、当該測定金額が当報告期間中にどのように変動したのか及びその理由を説明することが必要となる。当審議会の考えでは、このような説明は財務諸表利用者に有用な情報を提供するであろう。例えば、利用者は、処分から生じる公正価値測定金額の減少を、観察可能でないインプットの重大性が増大してレベル 2 からレベル 3 への振替が行われたことによって生じた減少とは異なるものと見る可能性が高い。したがって、修正案の第 117 項(a)は、強制ではないが、公正価値ヒエラルキーのレベル 3 以外に区分した経常的な公正価値測定の重大な変動理由の説明は、変動の理由に関する具体的な開示目的を企業が満たすことを可能にする可能性のある情報の一例であると述べている。

BC97 企業が提案を適用して、当審議会が具体的な開示目的を開発した際に念頭に置いていたものを理解するのに役立つため、当審議会は、変動の理由の例を含めることを提案している。当審議会は、いくつかの変動理由が財務諸表利用者にとって特に重大であるというフィードバックを検討した。すなわち、

- (a) 公正価値ヒエラルキーのレベル間の振替。当審議会は、振替に関する情報が利用者の分析にとって重要であるという利用者からのフィードバックに同意した。公正価値ヒエラルキーのレベル間の振替は、公正価値測定における不確実性のレベルの変化を示している。したがって、振替が生じた理由に関する情報は、それらの不確実性に対する企業のエクスポージャー及び公正価値ヒエラルキーの各レベルへの公正価値測定の区分に対する企業のアプローチを利用者が理解する能力に対して、目的適合性がある。
- (b) 外貨の変動。一部の利用者は、外貨の変動に関する情報は利用者の分析にとって重要であるというフィードバックを提供した。さらに、IFRS タクソノミ・チームが 2019 年は実施した公正価値の開示についての一般的な報告実務のレビューは、IFRS 第 13 号ではそうした情報を要求していないのに、企業は一般的に公正価値測定における外貨変動に関する情報を提供することを選択していることを示していた³。当審議会の考えでは、企業がこうした情報を開示することを選択したのは、利用者に有用であると考えているからである。したがって、当審議会は、外国為替レート差額の影響を、企業が具体的な開示目的を満たすために開示する必要がある可能性のある公正価値測定金額の変動理由の一例として含めることを決定した。

財政状態計算書では公正価値で測定しないが公正価値を注記において表示する

³ <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/ifrs-taxonomy-2018-common-practice-ifrs-13/tu-2018-ifrs-13-common-practice.pdf>

資産及び負債についての具体的な開示目的(IFRS 第 13 号の第 118 項から第 121 項)

具体的な開示目的 (IFRS 第 13 号の第 118 項から第 119 項)

BC98 企業価値計算を作成している財務諸表利用者は、当該計算に織り込むための公正価値の金額を決定するのに役立つための情報を必要としていると述べた。一部の利用者は予測分析に織り込むために公正価値の金額を必要としている。そうした計算及び分析を行うために、利用者は、財政状態計算書では公正価値で測定されない一部の項目に関して公正価値の情報を必要とする。他の IFRS 基準書は、どのような場合に、それ以外では公正価値で測定しない項目について公正価値情報の開示が要求されるのかを定めている。IFRS 第 13 号の要求事項は、それらの項目について公正価値がどのように測定されるのかに関するものであり、当該測定について要求される開示を示している。

BC99 財務諸表利用者からのフィードバックは、公正価値で測定しないが公正価値を開示する項目に関する最も有用な情報は、BC75 項から BC76 項で議論したのと同じ理由で、当該項目の性質及び特性を利用者が理解できるようにする情報であることを示唆していた。したがって、当審議会は、公正価値で測定しないが公正価値を開示する項目の金額、性質及びその他の特性に焦点を当てるために、具体的な開示目的を開発した。

当該目的を満たすための情報項目 (IFRS 第 13 号の第 120 項から第 121 項)

BC100 公正価値で測定しないが公正価値を開示する項目について当審議会が提案している具体的な開示目的は、財政状態計算書において公正価値で測定する項目について BC75 項から BC76 項で記述したのと同じである。したがって、当該開示目的を満たすための情報項目を開発するにあたり、当審議会は BC77 項に記述したのと同様の考慮事項を適用した。

当審議会が検討したが棄却したその他の開示目的及び情報項目

将来の公正価値の増減の予測

BC101 当審議会は、将来の公正価値の増減及びそれらが基本財務諸表に与える影響を財務諸表利用者が予測できるようにする情報の提供を企業に要求する開示目的を開発することを検討した。一部の利用者は当審議会に、そうした予測を分析に含めたいと考えていると述べた。

BC102 当審議会の考えでは、BC101 項に記述した情報ニーズは、公正価値に対するエク

スポージャーが将来の期間において企業にどのように影響を与える可能性があるのかを、財務諸表利用者が自分のために予測するのに役立つための情報の提供に関するものである。当審議会の考えでは、提案している具体的な開示目的を満たすために提供される情報が、このニーズを満たすはずである。さらに、当審議会は、利用者の将来予測を容易にするための情報の提供を企業に要求することは、非現実的であり、強制することが困難であろうと考えている。したがって、当審議会は、将来の公正価値の増減の予測に関する具体的な開示目的を開発しないことを決定した。

評価プロセス

BC103 当審議会は、評価プロセスに関する情報が、公正価値測定に関する具体的な開示目的に企業が準拠するのに役立つかどうかを検討した。しかし、財務諸表利用者は、他の情報の方が利用者のニーズを満たす上で有用であろうと述べた。したがって、当審議会は、設例 18（企業が使用している評価プロセスの記述についての IFRS 第 13 号の第 93 項(g)の要求を例示している）を削除することを提案している。

IAS 第 19 号「従業員給付」の修正案に関する結論の根拠

概要

BC104 当審議会は、IAS 第 19 号の開示要求をガイダンス案を適用して開発した新しい要求事項のセットで置き換えることを提案している。以下の各セクションは、次のことについての当審議会の論拠を説明している。

- (a) 確定給付制度についての全体的な開示目的（BC107 項から BC109 項）
- (b) 確定給付制度についての具体的な開示目的（BC110 項から BC145 項）
- (c) 当審議会が検討したが棄却した確定給付制度についての具体的な開示目的（BC146 項から BC158 項）
- (d) 複数事業主制度及び共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度（BC159 項から BC166 項）
- (e) その他の従業員給付制度（BC167 項から BC170 項）

BC105 提案を開発するにあたり、当審議会は公正価値測定と同様の利害関係者とのアウトリーチ・プログラムを実施した（BC58 項参照）。当審議会のアウトリーチ活動からのフィードバックは、企業が IAS 第 19 号の開示要求を適用する際に提供する情報をどのように改善できるのかを示した。このアウトリーチに参加した利害

関係者は、当審議会に、IAS 第 19 号を適用した従業員給付の開示は、多くの場合、財務諸表利用者の情報ニーズを満たしておらず、作成にコストがかかると述べた。例えば、利用者は多くの場合、企業の確定給付制度のキャッシュ・フローへの影響に関して不十分な情報しか受け取っていないが、有用性がより低いと考えている詳細な情報（仮定ごとの感応度分析など）を受け取っている。利用者は、効果的でないコミュニケーションについての課題も強調し、詳細な従業員給付の開示を基本財務諸表における関連する金額と調整するために苦労していることが多いと説明している。

BC106 したがって、当審議会は、IAS 第 19 号の修正案により、財務諸表における開示情報が利用者にとって目的適合性のより高いものとなると期待している。ガイダンス案を適用して開発した IAS 第 19 号の開示要求は、従業員給付に関して、現在の多くの場合よりも財務諸表利用者にとっての有用性が高く、作成のためのコストが低い情報の開示を容易にする可能性がある。

確定給付制度についての全体的な開示目的（IAS 第 19 号の第 147A 項から第 147C 項）

BC107 当審議会は、確定給付制度についての全体的な開示目的を含めることを提案している。ガイダンス案の D6 項で述べているように、全体的な開示目的は、確定給付制度に関しての財務諸表の主要な利用者の全体的なニーズを説明し、全体として、当該基準書における具体的な開示目的に準拠することによって提供される情報が当該情報ニーズを満たすかどうかを検討することを企業に要求することになる。確定給付制度について、当審議会は、例えば、企業の制度に関連した重要性があるリスク及び不確実性が企業の基本財務諸表に影響を与え、具体的な開示目的では捕捉されていない場合には、企業は追加的な情報を開示することが必要となると予想している。この利用者の情報ニーズは、アウトリーチ・プログラムの全体を通じて繰り返し識別された。

BC108 当審議会は、従業員給付の開示における集約及び分解の適切なレベルを決定することを企業に要求することも提案している。適切なレベルの集約の重要さは、確定給付制度の開示に関しての当審議会の利害関係者との議論全体を通じての一般的なテーマであった。財務諸表の作成者は詳細な開示の提供のコストについて懸念し、そうした開示は財務諸表利用者にとって必ずしも有用ではないと述べている。利用者は、情報が有用であるためには十分に分解する必要があると述べている。

BC109 財務諸表利用者には有用な情報を提供できる分解の方法を企業が識別するのに役立つため、当審議会は企業が情報を分解するために使用できる特徴の例を含めた。

当審議会はこれらの例示の基礎を IAS 第 19 号の第 137 項及び第 138 項に置いた。当審議会は、分解のさまざまな特徴は、企業の確定給付の取決めに応じて有用性が高くも低くもなると考えた。したがって、企業は、企業の状況において最も有用な情報を提供する分解のレベル及び基礎を決定するために判断を適用することが必要となる。当審議会は、具体的な開示目的における利用者のニーズに関する情報は、当該ニーズを満たす上で最も有用となる分解のレベルを企業が判断するのに役立つはずであるとも考えた。

確定給付制度についての具体的な開示目的

BC110 以下の各項は、提案している具体的な開示目的が下記に関する情報の提供を企業に要求していることについての当審議会の論拠を説明している。

- (a) 確定給付制度に係る基本財務諸表上の金額 (BC111 項から BC114 項)
- (b) 確定給付制度の性質及び関連するリスク (BC115 項から BC120 項)
- (c) 確定給付制度に係る予想将来キャッシュ・フロー (BC121 項から BC132 項)
- (d) 新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度の加入者に対する将来の支払 (BC133 項から BC137 項)
- (e) 確定給付制度債務に関連した測定の不確実性 (BC138 項から BC142 項)
- (f) 確定給付制度に関して財政状態計算書に表示している金額の変動の理由 (BC143 項から BC145 項)

確定給付制度に係る基本財務諸表上の金額 (IAS 第 19 号の第 147D 項から第 147F 項)

具体的な開示目的 (IAS 第 19 号の第 147D 項から第 147E 項)

BC111 財務諸表利用者は、確定給付制度が基本財務諸表に与える影響についての明確な理解を得ることは困難で時間を要することが多いと述べた。例えば、利用者は次のことを理解するのが困難で時間を要する可能性があるとして述べた。

- (a) 企業の制度は積立超過なのか積立不足なのか、また、それはどの程度か
- (b) 当該制度が当期中の財務業績計算書に与えた影響
- (c) 当期中の当該制度への及び当該制度からの実際のキャッシュ・フロー

BC112 したがって、当審議会のアウトリーチ・プログラムに参加した財務諸表利用者のほぼ全員が、確定給付制度に関する開示は、冒頭の「エグゼクティブ・サマリー」を

含めることによって大きく改善されるであろうと述べた。その他の利害関係者は、これらの利用者ニーズにも共感し、そうした目的を満たすために情報を提供することが有用であることに同意した。当審議会の見解は、このニーズに対応する具体的な開示目的を IAS 第 19 号に含めることで、確定給付制度に関する開示の単純かつ効果的な改善が最小限の追加コストでもたらされるというものである。

当該開示目的を満たすための情報項目 (IAS 第 19 号の第 147F 項)

BC113 当審議会の見解は、基本財務諸表のそれぞれにおいて認識した確定給付制度に係る金額及び当該金額の内訳に関する情報は、修正案の第 147D 項における具体的な開示目的を満たすために常に必要であろうというものである。そのような情報は、財務諸表利用者が確定給付制度から生じた基本財務諸表上の金額を理解するために必要である。したがって、当審議会は、修正案においてこれらの情報項目について規範的な文言（しなければならない）を使用した。当審議会は、企業が具体的な開示目的にどのように準拠する可能性があるのかを例示するために、IAS 第 19 号の設例 1 も提案した。

BC114 当審議会は、記述的な説明を具体的な開示目的を満たすための情報項目のリストに含めることを検討した（例えば、企業の確定給付制度の主要な特徴の要約）。しかし、当審議会の考えでは、そうした記述的な情報は、確定給付制度の性質及び関連するリスクに関する目的を満たすために企業が提供することが必要となる情報と同様であろう（修正案の第 147G 項）。当該基準書におけるさまざまな要求事項の間での混乱又は重複を避けるため、当審議会は、記述的な情報への言及を修正案の第 147F 項に含めなかった。

確定給付制度の性質及び関連するリスク (IAS 第 19 号の第 147G 項から第 147I 項)

具体的な開示目的 (IAS 第 19 号の第 147G 項から第 147H 項)

BC115 確定給付制度とは、確定拠出制度以外のあらゆる退職後給付制度であり、多くの種類の取決めが含まれる可能性がある。当審議会の考えでは、確定給付制度の性質及び関連するリスクを理解することが、当該制度が企業に与える影響を財務諸表利用者が評価するために必要である。財務諸表利用者は当審議会に、利用者がこの利用者ニーズを満たすために利用する情報の多くは、すでに内部で利用可能であると述べた。したがって、当審議会は、この利用者ニーズを反映した具体的な開示目的は、企業が限定的な追加コストで有用な情報を開示することを要求することになると結論を下した。

BC116 さらに、当審議会は、企業は確定給付制度に関する長大な記述的情報を提供するこ

とが多く、財務諸表利用者はそれを有用と考えていないことに着目した。当審議会の考えでは、提供する情報は財務諸表利用者が何を行うのに役立つことを意図しているのかについての説明の提案は、企業が開示の焦点を利用者に有用な情報に置くのに役立つであろう。

BC117 具体的な開示目的は、企業の確定給付制度に関連したすべてのリスクを捕捉している。しかし、当審議会は開示目的において投資リスクに関する情報を強調した。その理由は、

- (a) 財務諸表利用者は、投資リスクに関する情報は利用者にとって有用であると述べた。確定給付制度債務は企業の資源に対する最大の需要である可能性があり、制度資産が当該債務に充当するのに不十分である場合には、企業がどのようにしてその不足額を満たすことを意図しているのかを利用者が理解することが重要である。
- (b) 当審議会は、確定給付制度が複雑な投資戦略をますます使用しており、したがって、投資戦略及びそれに関連したリスクに関する情報は利用者にとってますます重要となりつつあると理解している。
- (c) 当審議会のその他の提案している具体的な開示目的は、確定給付制度債務に関連したリスクの多くを捕捉している。

当該開示目的を満たすための情報項目 (IAS 第 19 号の第 147I 項)

BC118 財務諸表利用者とのアウトリーチ及び当審議会が実施した他のリサーチで、企業が具体的な開示目的を満たすのに役立つ可能性のある多くの情報項目が識別された。当審議会の考えでは、最も有用な情報は企業の確定給付の取決めに応じて異なるであろう。当審議会は、次のことを行うために、情報項目の包括的なリストを開発した。

- (a) 当審議会が具体的な開示目的を開発した際に検討した種類の情報を明瞭に伝える。
- (b) 当該目的をより効果的に満たす方法を企業が決定するのに役立つ。

BC119 2つのテスト用基準書にわたる当審議会のアプローチと整合的に、当審議会は、すべての企業が修正案の第 147I 項におけるすべての情報項目を開示することは期待しておらず、企業が開示する情報を列挙されたものに限定することもないと見込んでいる。むしろ、企業が判断を適用して企業の状況においてどのような情報が有用なのかを評価することを期待している。例えば、

- (a) 新規加入者に開放されている確定給付制度と新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度の混合を有している企業は、当該制度の加入者に約束しているさまざまな便益、及び企業にとっての関連したリスクに関して、すべてが新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度を有する企業よりも、詳細な情報を開示することが必要となる可能性がある。
- (b) 積立てをしない確定給付制度を有する企業は、当該制度における積立てのリスクを管理するための方針及びプロセスを記述することによって、目的を満たす場合がある。他方、全額積立て又は一部積立ての確定給付制度を有する企業は、制度資産の公正価値及びそれに関連した当該制度についての投資戦略を記述することによって目的を満たすことができる場合がある。

BC120 企業は、具体的な開示目的に準拠する方法を決定するために判断を適用することが必要となり、当該基準書に列挙された情報項目の 1 つ、一部又は全部を開示することが必要となる可能性がある。企業は、具体的な開示目的を満たすために追加的な企業固有の情報を開示することも必要となる可能性がある（ガイダンス案の DG12 項参照）。

確定給付制度に係る予想将来キャッシュ・フロー（IAS 第 19 号の第 147J 項から第 147M 項）

具体的な開示目的（IAS 第 19 号の第 147J 項から第 147K 項）

BC121 当審議会のアウトリーチ・プログラムに参加した財務諸表利用者のほぼ全員は、確定給付制度が企業の将来キャッシュ・フローに与えると予想される影響に関する情報は利用者にとって有用であると述べ、多くの人々が、これが確定給付制度に関して利用者が受け取ることのできる最も目的適合性の高い情報であることを確認した。企業及び他の利害関係者は、そうした情報は利用者にとって有用となることに同意した。企業は、確定拠出制度に関しての利用者からの質問は、キャッシュ・フローへの影響に関するものであることが多いと付け加え、この領域での利用者ニーズを満たすための目的適合性のある情報を多額のコストを生じさせずに提供することは実行可能であろうと確認した。当審議会は、確定給付制度のキャッシュ・フローへの影響に関する利用者ニーズを捕捉する具体的な開示目的が、従業員給付の開示における大きな改善につながる可能性があるとして結論を下した。

BC122 その具体的な開示目的を開発するにあたり、当審議会は、「財務報告に関する概念フレームワーク」（概念フレームワーク）におけるガイダンスを検討した。財務諸表は通常、将来予測的な情報を提供しないが、そうした情報が当報告期間の末日現在で存在している企業の資産又は負債に関するものであり、財務諸表利用者には有

用である場合は除くと述べている⁴。当審議会は、企業が確定給付制度が将来キャッシュ・フローに与えると予想される影響に関して提供できる有用な情報の多くは、当報告期間の末日現在で存在している確定給付制度債務に関するものであるため、この要件を満たすと考えた。そうした情報には、積立てを行う制度についての積立不足を補填する支払などの予想将来キャッシュ・フロー及び積立てを行わない制度についての確定給付制度債務に充当するための支払が含まれる。さらに、フィードバックでは、確定給付制度の大多数が、新規加入者に対して及び現在の加入者への追加的な給付の発生に対しての両方について閉鎖されていることが示唆されている。そうした制度については、将来キャッシュ・フローへのすべての影響が、当報告期間の末日現在の確定給付制度債務に関するものとなる。

BC123 しかし、当審議会は、確定給付制度が新規加入者に対して又は現在の加入者への追加的な給付の発生に対して開放されたままである場合には、予想される将来キャッシュ・フローへの影響の一部は、当報告期間の末日現在で存在している確定給付制度債務の解消に関連しないことになると考えた。これは、例えば、将来において受け取る従業員の勤務についての予想される将来の拠出や、制度の将来の新規加入者がキャッシュ・フローに与えると予想される影響に当てはまる。当審議会は、提案する具体的な開示目的において、当報告期間の末日現在で認識している確定給付制度債務に明示的に言及することを決定した。企業は報告期間の末日現在で存在している確定給付制度債務の解消に関連しない将来キャッシュ・フローへの影響に関する情報を、提供することを要求されない旨を明確にするためである。財務諸表利用者は、予想される将来キャッシュ・フローへの影響の合計額に関する情報は、確定給付制度に関して利用者が受け取ることのできる最も有用な情報であろうと述べた。しかし、BC127 項から BC129 項で議論するように、当審議会は、当報告期間の末日現在で存在している確定給付制度の解消に関連するもの以外の予想将来キャッシュ・フローを含んだ基礎で、情報を提供することが認められる旨を強調することを決定した。

当該開示目的を満たすための情報項目 (IAS 第 19 号の第 147L 項から第 147M 項及び A2 項から A7 項)

BC124 当審議会は、IAS 第 19 号に、強制ではないが、確定給付制度債務の予想されるキャッシュ・フローへの影響に関する具体的な開示目的を企業が満たすことを可能にする可能性がある情報項目を含めることを提案している。当審議会は次のことも提案している。

⁴ 「財務報告に関する概念フレームワーク」(概念フレームワーク)の 3.6 項

- (a) 企業の状況において具体的な開示目的を効果的に満たす方法を企業が判断するのに役立つための適用指針を含める。
- (b) 具体的な開示目的を満たすための情報を作成するにあたり使用した方法を説明することを企業に要求する。

BC125 これらの提案を開発するにあたり、当審議会は、さまざまな確定給付制度を有する企業が財務諸表利用者の情報ニーズをどのようにして効果的に満たすことができるのかを検討した。当審議会は、さまざまな情報項目をすべての企業が作成することが実行可能なのかも検討した。当審議会のアウトリーチ・プログラムを通じてのフィードバックで、場合によっては、具体的な開示目的が要求しているもの以外の情報を提供する場合よりも多額のコストが、要求される情報のみを提供することによって企業に生じる可能性があることが示された。そうした情報も利用者にとってより有用となるであろう。したがって、当審議会は、具体的な開示目的を直接的に満たす情報項目（BC126 項）及び当該目的の範囲を超える情報項目（BC127 項から BC129 項）を検討した。

具体的な開示目的における要求を満たすための情報（IAS 第 19 号の第 147L 項(a)から(b)及び A4 項から A5 項）

BC126 当審議会は、企業が具体的な開示目的における要求を満たすことを可能にする可能性があり、かつ、当該目的における要求を超えない情報項目を含めることを提案している。当審議会は、そうした情報が多くの企業にとって具体的な開示目的を満たすための最も効果的な方法である可能性が高いと考えた。例えば、次のような確定給付制度を有する企業についてである。

- (a) 新規加入者に対して及び現在の加入者への追加的な給付の発生に対して閉鎖している。これらの場合に、すべての将来キャッシュ・フローへの影響は、当報告期間の末日現在の確定給付制度債務に関連するものとなる。
- (b) 企業が制度の積立不足についてどのように積立てを行うのかに関しての制度の受託者又は管理者との契約の対象となっている。そうした契約は、企業が当該制度に基づいて見込まれる将来の通常の給与拠出と区分してモニタリング及び管理が行われている積立不足の補填の支払を行うことに同意している場合に、適用される可能性がある。当審議会の考えでは、そうした契約の対象となっている企業は、当報告期間の末日現在の確定給付制度債務の将来キャッシュ・フローに対する影響に関する情報を実行可能な形で開示できる。

具体的な開示目的における要求を超える情報（IAS 第 19 号の第 147L 項(c)から(d)及び A6

項から A7 項)

BC127 財務諸表の作成者及び他の利害関係者からのフィードバックは、加入者への将来の給付の発生に対して開放されたままである制度について、企業は予想される将来キャッシュ・フローへの影響に関する企業自身の情報について、将来キャッシュ・フローの性質ごとに区別せずにモニタリング及び管理を行うことが多い。例えば、企業が積立不足の精度を有していて、予想される将来キャッシュ・フローへの影響に関する情報を制度受託者に報告している場合には、企業はそうした将来への影響を、現在の積立不足を賄うために必要となると見込まれる支払及び将来の従業員の勤務に対する支払を織り込んだ数理計算に基づいて評価する可能性が高い (BC123 項参照)。当審議会の考え (フィードバックを提供した財務諸表利用者と共有されている) では、これら 2 つの種類の支払を組み合わせた情報は利用者のニーズを満たす上で効果的である。

BC128 したがって、当審議会は、開示目的における要求事項の範囲を超える情報項目を含めることは、財務諸表の作成者及び利用者の両方に便益を与える可能性があるとして決定した。修正案は企業がそうした情報を開示することを要求しておらず、その代わりに、その開示を具体的な開示目的を満たすための 1 つの考えられる方法として扱っている。当審議会の考えでは、そうした情報を含めることは、

(a) 企業が利用者ニーズを満たすさまざまな情報を検討するのに役立つ。

(b) 場合によっては、具体的な開示目的における要求事項を超えない情報よりも、コストが低く利用者に有用である情報を企業が提供することを可能にする。これは、例えば、加入者への給付の追加的な発生に対して開放されたままである確定給付制度に当てはまる可能性がある。

BC129 当審議会は、具体的な開示目的を満たすために要求されている情報以外の情報を開示することを選択した企業に対し、そうした追加的な情報を個々に識別することを要求することを検討した。これは、当報告期間の末日現在の確定給付制度債務の解消に直接的に関連する予想される将来キャッシュ・フローへの影響、他の予想される将来キャッシュ・フローへの影響を分解することを企業に要求することになる。当審議会の考えでは、当該情報を分解することは一部の企業にとって過度にコストが高くなる可能性が高い。分解することが高コストとなるのは、一部の法域では企業の情報の基礎となる個々の数理計算及び積立計算が実施されておらず、その計算の構成部分への分解は単純明快ではないからである。しかし、当審議会は、修正案の第 147J 項における具体的な開示目的の充足に対するアプローチの説明を開示するよう企業に要求することを提案している。当審議会の考えでは、この

説明は、具体的な開示目的に対応して提供される情報を利用者が理解できるようにするために必要である。

その他の考慮事項

- BC130 当審議会は、確定給付制度の予想される将来キャッシュ・フローへの影響に関する情報を企業が提供する可能性のある基礎を検討した。財務諸表利用者は当審議会に、将来の拠出に関する定量的情報は、源泉に関係なく、有用であると述べた。しかし、当審議会は、例えば、正式な契約の対象となっていない経営者の予想及び予測に基づいて企業が情報を開示することに関する懸念を認識している。一部の人は、そうした情報は検証可能でなく監査が困難である可能性があると考えている。当審議会は、修正案の第 147J 項における開示目的は、経営者の予想又は予測に基づく情報を開示することを企業に要求していない。しかし、当審議会は、企業が有用な情報を開示することを妨げたくはないと考え、企業はこれらの開示を提供する際に、堅牢で監査可能な基礎で作成されていない情報を財務諸表に含めないと結論を下した。例えば、企業が将来の拠出に関する情報を経営者の予想又は予測に基づいて開示する場合、当審議会は、経営者が承認した予測及び当該予測の基礎についての根拠となる証拠に対するアクセスを監査人が有していると見込んでいる。さらに、当審議会はそのような情報を、財務諸表の他の局面に関して経営者の判断を要し見積りに基づいている開示される情報と根本的に異なるものとは見ていない。
- BC131 最後に、当審議会は、確定給付制度債務の予想される将来キャッシュ・フローへの影響に関する情報を企業が提供すべき最低限の期間を定めるべきかどうかを検討した。しかし、当審議会の考えでは、企業が自身の状況に基づいて判断を適用できるようにすることは、より有用な情報の開示を容易にするであろう。例えば、一部の企業は、予想される拠出に関する情報を最終の予想される拠出の年度まで有している可能性がある。他の企業は、今後の数報告期間についてしか情報を有していない場合もある。当審議会の考えでは、そうした企業に開示の目的のみで予想される拠出に関する追加的な情報の作成を要求することは、コストを上回る便益を有する可能性が低い。これは、財務諸表利用者は、経営者がモニタリングして意思決定に情報を与えるために使用している情報と同様の情報に関心がある可能性が高いからである。したがって、財務諸表利用者に最も有用な情報を提供する期間は、企業間で異なる可能性が高い。
- BC132 当審議会は、企業が判断を適用して、さまざまな状況において具体的な開示目的を満たすための最も効果的な方法を決定するのに役立つため、設例 2 から 4 を提案している。

新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度の加入者に対する将来の支払（IAS 第 19 号の第 147N 項から第 147P 項）

具体的な開示目的（IAS 第 19 号の第 147N 項から第 147O 項）

BC133 当審議会は、新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度の加入者に対して企業が引き続き支払を行う期間を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示するよう企業に要求することを提案している。当審議会は、確定給付制度がどれだけの期間にわたり企業に影響を与え続けることになるのか（すなわち、どれだけの期間にわたり利用者は確定給付制度に関して「心配」を続けると予想できるのか）を利用者は知りたいというフィードバックに照らして、この目的を開発した。

BC134 この具体的な開示目的は、新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度についての情報を要求しているのみである。企業が支払を引き続き行うであろう期間は、制度が新規加入者に対して閉鎖されている場合には著しく変化する可能性が低く、したがって、どれだけの期間にわたり当該制度が企業に影響を与え続けるのに関して有用な情報を財務諸表利用者に提供する。

BC135 当審議会は、閉鎖されている制度の加入者に対する予想される将来の支払のプロファイルが財務諸表利用者が理解できるようにする情報を提供することを企業に要求することも検討した。しかし、当審議会はこのアプローチを採らないことを決定した。その理由は、

- (a) 利用者は、主要なニーズは確定給付制度債務が解消されると見込まれる期間を理解することであると確認した。利用者は、このニーズを満たすための予想される支払プロファイルに関する詳細な情報を必要としていない。
- (b) 財務諸表の作成者は、制度加入者への将来の予想される支払に関する情報を提供することの実行可能性について懸念した。
- (c) 当審議会は、加入者への支払に関する将来な情報は、報告企業の財務諸表よりも確定給付制度自体の財務諸表に対する目的適合性の方が高いと述べた。

当該開示目的を満たすための情報項目（IAS 第 19 号の第 147P 項）

BC136 当審議会が提案している情報項目は、新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度の加入者に対する支払を企業が引き続き行うと見込んでいる期間に焦点を当てている。当審議会の考えでは、そうした情報は、企業の確定給付制度がどれだけの期間にわたり財務諸表に影響を与え続けるのかに関して、財務諸表利用者のニーズを満たす上で効果的であろう。

BC137 当審議会は、確定給付制度債務の満期プロファイルを情報項目のリストに含めることも検討した。しかし、当審議会は、BC135 項に記述した理由と同様の理由で、このアプローチを採用しないことを決定した。

確定給付制度に関連した測定の不確実性 (IAS 第 19 号の第 147Q 項から第 147S 項)

具体的な開示目的 (IAS 第 19 号の第 147Q 項から第 147R 項)

BC138 当審議会は、確定給付制度債務の測定にあたり使用した重大な数理計算上の仮定を財務諸表利用者が理解できるようにする情報の開示を企業に要求する具体的な開示目的を提案している。この提案は、利用者は確定給付制度債務の算定に関連した測定の不確実性を評価するために、そうした情報を必要とすると説明している。

BC139 確定給付制度は性質的に長期のものであり、その評価は、重大な判断及び見積りの使用を必要とする。当審議会の考えでは、企業の確定給付制度債務の忠実な表現には、その測定に影響を与える不確実性の説明が含まれる。財務諸表利用者は、仮定が合理的で利用者自身の予想と整合的であるかどうかを利用者が評価することを可能にする情報も望んでいる。そうした状況は、潜在的な測定の不確実性を分析に含めるべきかどうか及び含める方法を利用者が評価することも可能にする。

BC140 当審議会は、企業が確定給付制度債務を算定するにあたり使用したすべての仮定を開示することは期待していない。その代わりに、当審議会は、企業が修正案の第 147Q 項における開示目的を満たすために、確定給付制度債務の測定にとって重大な仮定に関する情報を提供すると見込んでいる。そうしたアプローチは、IAS 第 1 号の第 127 項と整合的である。同項は、開示すべき仮定及び見積りの不確実性のその他の発生要因は、経営者の最も困難、主観的又は複雑な判断を要する見積りに関するものであるべきであると述べている。

当該開示目的を満たすための情報項目 (IAS 第 19 号の第 147S 項)

BC141 当審議会は、強制ではないが、確定給付制度債務に関連した測定の不確実性に関する具体的な開示目的を企業が満たすことを可能にする可能性のある情報項目を含めることを提案している。当審議会は、企業の状況に応じてさまざまな情報の目的適合性が高くなったり低くなったりする可能性が高いと考えた。例えば、報告日現在で合理的に考えられる代替的な仮定についての企業の評価に関する情報は、確定給付制度債務についての考えられる金額の範囲を（また、それにより測定の不確実性のレベルも）財務諸表利用者が自分で評価することを可能にする。他方、合理的に考えられる金額の範囲について自身の評価を行う企業は、測定の不確実性が確定給付制度債務の測定にどのように影響を与えたのかについての直接的な説明

を開示する方が、当該仮定に関する情報の開示よりも有用と考える場合がある。

BC142 具体的な開示目的において重大な仮定に言及することを決定した後、当審議会は、使用した仮定が企業にとって重大である理由の説明を、企業が当該目的を満たすことを可能にする可能性のある情報項目のリストに含めることを検討した。しかし、当審議会は、そうしたアプローチは決まり文句の情報の提供につながる可能性があり、使用した仮定の決定に対する企業のアプローチに関する情報の方が有用な企業固有の情報を提供する可能性が高いと結論を下した。

確定給付制度に関して財政状態計算書に表示した金額の変動の理由 (IAS 第 19 号の第 147T 項から第 147W 項)

具体的な開示目的 (IAS 第 19 号の第 147T 項から第 147U 項)

BC143 当審議会は、財政状態計算書に含めた金額の変動の重大な理由に関する情報を開示することを企業に要求する目的を開発した。財政状態計算書における金額が当期中に変動した理由を理解することが、利用者の分析にとって有用であるという財務諸表利用者からのフィードバックに対応したものである。例えば、確定給付負債又は資産の純額の変動理由に関する情報は、確定給付負債又は資産の測定を利用者が理解するのに役立つ。この情報は、一部の利用者が分析に含めるべき金額を識別することにも役立つ。

当該開示目的を満たすための情報項目 (IAS 第 19 号の第 147V 項から第 147W 項)

BC144 財務諸表利用者は、財政状態計算書において表示した金額の変動の理由に関する利用者のニーズを満たす情報の細かさのレベルに関して、さまざまな見解を示した。一部の利用者は、確定給付負債又は資産の純額の期首金額から期末金額への完全な数値的な調整表は有用な情報を提供すると述べたが、他の利用者は、そうした調整表からは特定の科目を使用するのみであると述べた。当該目的を満たすための情報項目を開発するにあたり、当審議会は、調整表は開示目的を満たすための 1 つの方法であるが唯一の方法ではないものとして扱うことを検討した。しかし、BC92 項から BC93 項における考慮事項と同様の考慮事項を適用して、当審議会は、確定給付負債又は資産の純額の変動の重大な理由を識別する期首残高から期末残高への調整表を要求することを決定した。

BC145 当審議会は、財政状態計算書において表示した金額の変動の理由に関しての財務諸表利用者のニーズを満たすために、一部の企業は補填権の変動の理由に関する情報を提供することが必要となる。どのような情報を開示すべきかをそれらの企業が決定するのに役立てるため、この提案は、補填権の変動の理由に関する情報項

目のうち、強制ではないが、財政状態計算書において表示した金額の変動の理由に関する具体的な開示目的を企業が満たすことを可能にする可能性のあるものを含めている。

確定給付制度について当審議会が検討したが棄却した具体的な開示目的

BC146 当審議会は、以下に関する具体的な開示目的を提案することを検討したが、棄却した。

- (a) 代替的な確定給付制度の評価 (BC147 項から BC149 項)
- (b) 異なる仮定に対する確定給付制度債務の感応度 (BC150 項から BC153 項)
- (c) 将来の確定給付制度債務の予測 (BC154 項から BC155 項)

代替的な確定給付制度の評価

BC147 当審議会は、報告日現在の確定給付制度の代替的な評価を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を提供することを企業に要求する具体的な開示目的を開発することを検討した。こうしたアプローチは、IAS 第 19 号の測定 of the 要求事項で定めている評価以外の評価を分析に使用したいと考えている利用者のニーズに対応することになる。例えば、一部の利用者は、売却価値（すなわち、企業が確定給付制度債務を第三者に移転するためのコスト）を分析に使用したいと考えている。他の利用者は、「債務類似」の確定給付制度債務であると考えてるものを算出するために IAS 第 19 号の評価を調整したいと考えている。

BC148 財務諸表利用者の多くは、当審議会に、企業が代替的な確定給付制度の評価を財務諸表に含める際に、評価が IAS 第 19 号の評価とどのように異なるのか及びその理由を理解することが困難であると述べた。これらの利用者は、企業が代替的な評価を実施している場合には、企業がその代替的な評価を、IAS 第 19 号の評価とどのように異なるのか及びその理由の説明とともに開示してほしいと述べた。

BC149 しかし、当審議会は、代替的な確定給付制度の評価に関する具体的な開示目的を開発しないことを決定した。その理由は、

- (a) 財務諸表利用者が異なれば異なる評価に関心がある。当審議会の考えでは、企業はそれらの利用者のそれぞれのニーズを現実的には満たすことができない。さらに、基準書を開発する際に、当審議会は主要な利用者の共通の情報ニーズを満たす情報を提供することを図っている⁵。

⁵ 「概念フレームワーク」の 1.8 項

- (b) 企業がそうした目的を満たすために提供する情報の多くは、確定給付制度の評価方法の間の差異に関する教育的資料となる。そうした情報は企業固有ではないであろう。
- (c) 利用者以外の利害関係者は、そうした目的に準拠するための情報は提供にコストがかかることを懸念した。

異なる仮定に対しての確定給付制度債務の感応度

BC150 当審議会は、異なる仮定に対しての確定給付制度債務の感応度を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を提供することを企業に要求する具体的な開示目的を開発することを検討した。そうしたアプローチは、次のことを望んでいる利用者からのフィードバックに対応することになる。

- (a) 当報告期間の末日現在の企業の確定給付制度債務の考えられる価値の範囲を理解する。
- (b) 企業による確定給付制度債務の評価が当該範囲のどこに位置するのかを理解する。
- (c) 異なる仮定（影響が非線形的な仮定を含む）の間での相互関係が企業の確定給付制度債務に与える影響を理解する。
- (d) 異なる確定給付制度の間及び企業間で感応度を比較する。

BC151 当審議会は、詳細な感応度分析の提供のコストに関する懸念を共有した他の利害関係者からのフィードバックも検討し、そうした分析が確定給付制度に関して財務諸表利用者が受け取ることのできる最も有用な情報となるのかどうかを疑問視した。

BC152 当審議会の考えでは、BC150 項で識別された主要な情報ニーズは、測定の不確実性に関するものである。当審議会の見解は、財務諸表の作成者と利用者との間での合同会議で受け取ったフィードバックと整合的である。その会議で、利用者は、考えられる価値の範囲に関する情報が、各仮定の間での相互関係に関する情報よりも利用者の分析に有用であることを確認した。当審議会は、IAS 第 19 号は詳細な感応度の情報を現在では要求しているが、フィードバックは当該要求事項に対応して提供される情報は、通常、作成にコストがかかり、利用者にとって最も有用な情報ではないと指摘していたことに着目した。

BC153 当審議会は、修正案の第 147Q 項における具体的な開示目的に準拠することによって、企業は財務諸表利用者の主要な情報ニーズを満たすことになる結論を下

した。同項は、確定給付制度債務の算定に使用された重大な数理計算上の仮定を利用者が理解できるようにする情報を企業に要求している。当審議会の考えでは、当該情報は確定給付制度債務の考えられる価値の範囲についての合理的なアイデアを利用者に与え、企業間での確定給付制度債務の測定の不確実性のレベルを利用者が比較することを可能にする。受け取ったフィードバックに照らして、当審議会は、より詳細な感応度情報によって提供される便益は、当該情報の提供の企業にとってのコストを上回らないであろうと判断した。したがって、当審議会は、異なる仮定に対する企業の確定給付制度債務の感応度に関する具体的な開示目的を開発しないことを決定した。

将来の確定給付制度債務の予測

BC154 当審議会は、将来の確定給付制度債務を財務諸表利用者が予測できるようにする情報の提供を企業に要求する具体的な開示目的を開発することを検討した。

BC155 当審議会は、そうした情報が、確定給付制度債務が将来において企業にどのように影響を与えるのかを財務諸表利用者が予測するのに役立つであろうことを理解している。当審議会の考えでは、提案している具体的な開示目的を満たすために提供される情報はこのニーズに役立つはずである。さらに、当審議会は、将来の確定給付制度債務を利用者が理解できるようにする情報の提供を企業に要求することは、実務的ではなく、強制することが困難であろう。したがって、当審議会は、企業の確定給付制度債務の予測に関連した情報に関する具体的な開示目的を開発しないことを決定した。

確定拠出制度（IAS 第 19 号の第 54A 項）

BC156 財務諸表利用者は当審議会に、利用者は確定拠出制度に関連したリスクをよく理解しており、当該制度に関する情報の分析に多くの時間を費やす可能性は低いと述べた。しかし、当審議会は次のことに着目した。

- (a) 利用者は、企業の確定拠出制度が基本財務諸表にどのように影響を与えたのかを理解したいと考えている。
- (b) IFRS 基準は、企業が従業員給付に係る金額を基本財務諸表においてどのように表示すべきなのかを定めていない。したがって、確定拠出制度に係る金額が当該財務諸表において区分して識別されない可能性がある。
- (c) 企業が確定給付制度から離れて確定拠出制度に向かっている。確定拠出制度は企業にリスクをほとんど生じさせないが、当該制度が基本財務諸表にどのように影響を与えたのかに関する情報は、確定拠出制度が普及度を増しつつ

あることから特に重要である。

BC157 BC156 項における考慮事項に照らして、当審議会は、IAS 第 19 号に確定拠出制度に関する全体的な開示目的を含めた。当審議会は、当該目的の焦点を、確定拠出制度が企業の財務業績の計算書及びキャッシュ・フロー計算書に与える影響に置くことを決定した。そうした制度が当報告期間の末日現在の財政状態計算書に著しく影響を与える可能性は低いからである。

BC158 当審議会の考えでは、提案している全体的な開示目的は、確定拠出制度についての財務諸表利用者の重要な情報ニーズを伝えている。したがって、当審議会は、確定拠出制度についての具体的な開示目的を開発しないことを決定した。

複数事業主制度及び共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度

具体的な開示目的（IAS 第 19 号の第 54A 項、第 148A 項、第 148C 項、第 149A 項及び第 149C 項）

BC159 当審議会の考えでは、複数事業主の確定拠出制度は他の確定拠出制度と同様のリスクに加入企業を晒す。したがって、当審議会は、複数事業主の確定拠出制度には確定拠出制度についての全体的な開示目的に準拠することを要求すべきであると提案している（IAS 第 19 号の第 54A 項参照）。

BC160 IAS 第 19 号は、複数事業主の確定給付制度を有する企業が、確定給付の会計処理を適用するのに不十分な情報しか有していない場合には、自らの参加を確定拠出制度であるかのように会計処理することを認めている。IAS 第 19 号は、共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度を有する企業が、個別財務諸表又は単体財務諸表において、当期に支払うべき拠出と同額のコストを認識することを認めている（IAS 第 19 号の第 41 項参照）。修正案の第 148A 項及び第 149A 項は、これらの企業に対し、確定拠出制度についての全体的な開示目的及び第 147G 項で提案している具体的な開示目的に準拠することを要求することになる。当該目的は、財務諸表利用者が次のことを理解できるようにする情報を開示することを企業に要求している。

- (a) 当該制度が提供する給付の性質
- (b) リスクの性質及び程度（特に当該制度により企業が晒される投資リスク）
- (c) 企業が当該制度及び関連するリスクを管理するために設けている戦略

BC161 修正案の第 148A 項及び第 149A 項における提案を開発するにあたり、当審議会は、複数事業主の確定給付制度を確定拠出制度であるかのように会計処理するか

又は共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度を当期に支払うべき企業の拠出と同額のコストを認識することによって会計処理する企業は、他の確定給付制度に関連したリスクの多くに晒されていると考えた。当審議会の考えでは、確定拠出制度についての全体的な開示目的のみに準拠しても、当該リスクを財務諸表利用者に十分に伝えないであろう。しかし、そうした企業は、確定給付制度についての提案している具体的な開示目的に準拠するための十分な情報を有している可能性が低い。

BC162 当審議会の考えでは、複数事業主の確定給付制度又は共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度への自らの参加の性質及び関連するリスクの明確な理解を有しているべきである。当審議会の考えでは、リスクに対する当該エクスポージャーに関する情報は財務諸表利用者にとって最も重要な情報である。したがって、当審議会は、複数事業主の確定給付制度を確定拠出制度であるかのように会計処理するか又は共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度を当期に支払うべき企業の拠出と同額のコストを認識することによって会計処理する企業に対し、修正案の第 147G 項における確定給付制度の性質及び関連するリスクに関する具体的な開示目的に準拠することを要求することを決定した。

BC163 修正案の第 148C 項及び第 149C 項は、複数事業主の確定給付制度及び共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度を、確定給付費用の純額の配分を IAS 第 19 号の第 41 項に従って会計処理することによって会計処理する企業に対し、すべての確定給付制度についての開示目的に準拠することを要求している。当審議会の考えでは、複数事業主の確定給付制度及び共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度は、加入企業を他の確定給付制度と同じリスクに晒す。

当該目的を満たすための情報項目 (IAS 第 19 号の第 148B 項、第 148D 項、第 149B 項、第 149D 項及び第 150 項)

BC164 当審議会の考えでは、他のすべての確定給付制度についての提案における情報項目と同様の情報項目は、確定給付制度として会計処理する複数事業主の確定給付制度及び確定給付費用の純額の配分を使用して会計処理する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ついての具体的な開示目的を企業が満たすことを可能にする可能性がある。

BC165 修正案は、会計処理方法に関係なく、複数事業主の確定給付制度及び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ついての IAS 第 19 号の第 147G 項における具体的な開示目的を企業が満たすのに役立つ可能性がある追加的な情報項目も識別している。当審議会は、これらの制度に固有の特定のリスク及び特性は、

他の確定給付制度については存在せず、当該基準書においてそうしたリスクを強調することは有用であろうと考えた。

BC166 当審議会は、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関する情報のうち、すでに利用者にとって利用可能である情報を企業が繰り返すことは期待していない。したがって、修正案は、そのような制度を有する企業が他のグループ企業の一般に利用可能な財務諸表における情報を相互参照することを、当該情報が企業の財務諸表と同じ条件で同時に利用者にとって利用可能であることを条件として、認めている。当審議会は、企業はこのアプローチを使用できるのは、相互参照によって含めた情報が企業の財務諸表の利用者に依然としてアクセス可能な場所にある場合のみであると考えた。

その他の従業員給付（IAS 第 19 号の第 25A 項、第 158A 項及び第 171A 項）

BC167 財務諸表利用者は、当審議会に、他の種類の従業員給付は一般的に理解が容易で、利用者の分析に影響を与える可能性は低いと述べた。そうした給付には、短期従業員給付、その他の長期従業員給付及び解雇給付が含まれる。これらの給付が企業にとって重要性がある場合には、利用者は当該給付が基本財務諸表に与える影響を理解したいと考えている。したがって、当審議会は、この情報を開示することを企業に要求する全体的な開示目的を提案している。

BC168 当審議会は、短期従業員給付が企業の財政状態に重大な影響を与える可能性は低いと考えた。確定拠出制度の場合（BC156 項から BC158 項）と同様の考慮事項を適用して、当審議会は、短期従業員給付についての全体的な開示目的の焦点を、これらの給付が企業の財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響に当てることを決定した。他方、その他の長期従業員給付及び解雇給付は基本財務諸表のすべてに重大な影響を与える可能性があり、当審議会はこれを提案に反映した。

BC169 当審議会はまた、その他の長期従業員給付及び解雇給付は、性質が幅広く異なる可能性があるとも考えた（例えば、従業員に対して行った約束及び企業に生じる義務に関して）。当審議会の考えでは、従業員給付制度が財務諸表に与える影響を財務諸表利用者が評価するためには、当該制度に基づいて約束された給付の性質を理解する必要がある。

BC170 当審議会の考えでは、提案している全体的な開示目的は、他の種類の従業員給付に関しての財務諸表利用者の主要な情報ニーズを効果的に伝える。したがって、当審議会は、これらの給付についての具体的な開示目的を開発しないことを決定した。

本提案の予想される影響

BC171 当審議会は、提案する新しい要求事項の適用により生じる可能性の高いコスト並びに当該要求事項の生じる可能性の高い継続的な適用コスト及び便益を評価し、それに関する知識を共有することを公約しており、これらのコストと便益を総称して「影響」と呼んでいる。当審議会は、提案している新しい要求事項による可能性の高い影響に関する知見を、当該提案の正式な公開並びにフィールドワーク、分析及び協議を通じて得る。

BC172 以下の各セクションは、提案による可能性の高い影響について議論している。

- (a) 影響分析の要約 (BC175 項から BC183 項)
- (b) 当審議会の提案による影響を受ける企業 (BC184 項から BC187 項)
- (c) ガイダンス案を使用して開発される開示要求の可能性の高い影響、具体的には、
 - (i) 利害関係者の行動に対する可能性の高い影響 (BC188 項から BC191 項)
 - (ii) 財務報告の質に対する可能性の高い影響 (BC192 項から BC200 項)
 - (iii) 本提案により生じる可能性の高いコスト (BC201 項から BC206 項)
 - (iv) 電子報告に対する可能性の高い影響 (BC207 項から BC212 項)
- (d) IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に固有の可能性の高い影響
 - (i) 公正価値測定の開示に関する修正案による可能性の高い影響 (BC214 項から BC215 項)
 - (ii) 従業員給付の開示に関する修正案による可能性の高い影響 (BC216 項)
 - (iii) 修正案による可能性の高いコスト (BC217 項から BC220 項)

BC173 これらの影響の分析（影響分析）は主として定量的ではなく定性的である。当初及び事後のコストと便益は、利害関係者ごとに異なる可能性が高い。コスト及び特に便益の定量化は、主観的であるとともに困難である。この種の分析において、コスト又は便益のいずれかを定量化する十分に確立され信頼性のある技法はない。また、当該分析は修正案の実際の影響ではなく可能性の高い影響についてのものである。適用前には実際の影響を知ることができないからである。当審議会は、実際の影響については適用後レビューを通じて検討する。

BC174 当審議会は、本公開草案の開発全体を通じて、提案による潜在的な影響を理解しようと努めた。本プロジェクトに対するアプローチについて決定する際に、当審議会は、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」に対する 108 通のコメントレター回答者からのフィードバックを検討し (BC4 項参照)、財務諸表利用者、財務諸表の作成者、会計事務所、基準設定主体及び研究者と 200 回以上の会合を行った。それらの会合の出席者は、当審議会が開示の問題点への対処をどのようにして最も効果的に支援できるのか、及びさまざまなアプローチが財務諸表における開示に向けての利害関係者の行動に与える可能性の高い影響について議論した。本プロジェクトを作業計画に追加して以降、当審議会は、プロジェクトの提案及びそれによる可能性の高い影響について、諮問機関及び協議グループ (資本市場諮問委員会、国際作成者フォーラム及び会計基準アドバイザー・フォーラム) と 8 つの機会 で議論した。当審議会は、本提案による電子報告に対する影響について IFRS タクソノミ協議グループと議論した。さらに、審議会メンバー及びスタッフは、35 名の財務諸表利用者とのアウトリーチを従業員給付及び公正価値測定についての開示に関する情報ニーズに関して実施した。審議会メンバー及びスタッフは、詳細な議論を容易にし、当審議会がフィードバックを詳細に理解できるようにするため、個々の利用者又は利用者の小グループと会合した。審議会メンバーは及びスタッフは、本プロジェクトについて、作成者、監査人及び規制当局との会合においても議論した。

影響分析の要約

ガイダンス案を使用して開発される開示要求による可能性の高い影響

BC175 ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用により、財務諸表における開示の作成、レビュー、監査及び執行における利害関係者のアプローチ方法に変更が生じることを当審議会は見込んでいる。具体的には、当審議会はガイダンス案の使用により次の結果が生じると見込んでいる。

- (a) 次の者による判断の適用の増加をもたらす。
 - (i) 企業 (開示目的を満たすために何を開示し、当該情報を最も効果的に伝達する方法を決定する際に)
 - (ii) 監査人及び規制当局 (開示された情報が開示目的を満たすかどうかを評価する際に)
- (b) 財務諸表の作成者、監査人及び規制当局が開示要求をチェックリストとしてのみ適用しないようにさせる。

BC176 また、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用により、より有用な情報が財務諸表利用者に提供されることも当審議会は見込んでいる。改善された情報は、BC175 項に記述した予想される行動の変化による影響であろう。具体的には、当審議会は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求により次の結果が生じると見込んでいる。

- (a) 目的適合性が高く企業固有の情報の増加
- (b) 目的適合性が低い情報の減少
- (c) 提供される情報のコミュニケーションの改善

BC177 当審議会は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の最も重大な適用コストは、行動の変化（特に、IFRS 基準における開示要求をチェックリストとして適用するのではなく判断を適用する必要性）から生じると見込んでいる（BC188 項から BC191 項）。例えば、企業が過去に重要性の判断を財務諸表の開示の全体にわたり適用していない場合（BC189 項参照）、ガイダンス案を使用して開発される開示要求を適用すると、上級経営者による関与の増大を必要とするであろう。これは、開示要求をチェックリストのように適用するのであれば外注又は委任することができるが、企業固有の判断を行うためには上級経営者のインプットを要することが多いからである。当審議会は、上級経営者による関与は財務諸表の開示の質を高めるが、リソースのコストも生じさせるであろうと見込んでいる。

BC178 適用のコストは初年度において最も大きいであろうと当審議会は見込んでいる。しかし、継続的なコストは、判断の継続した適用の必要性にも関連する。例えば、過去の期間の開示を繰り越す企業は、提供する情報が現在の事実及び状況に基づいて開示目的を引き続き満たすかどうかを考慮することが必要となる。しかし、提案によってもたらされる行動の変化が企業にとってより慣れたものになるにつれて、当該コストはその後の年度において減少すると当審議会は見込んでいる。当審議会は、本提案が財務諸表における開示の作成の負担を継続的に軽減するのに役立つことも見込んでいる。本提案が目的適合性のない情報を財務諸表から取り除くのに役立つはずだからである。

IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案による可能性の高い影響

BC179 当審議会は、IFRS 第 13 号の修正案が次の結果をもたらすと見込んでいる。

- (a) 財務諸表に対して重要性があり測定の不確実性に晒されている公正価値測定に関する情報の目的適合性を改善する。

(b) 財務諸表に対して重要性がない公正価値測定に関する目的適合性のない情報又は過度に詳細な情報を減少させる。

BC180 当審議会は、IAS 第 19 号の修正案が企業の確定給付制度に関する開示の改善をもたらすと見込んでいる。これには次のことが含まれる。

(a) 確定給付制度債務の予想される将来キャッシュ・フローへの影響に関して目的適合性があり企業固有の情報の増加

(b) 企業が作成するのにコストがかかる仮定ごとの感応度分析及びに確定給付制度債務の満期プロファイルに関する目的適合性のない情報又は過度に詳細な情報の減少

(c) 確定給付制度に係る基本財務諸表上の金額及びこれらの制度の性質及び関連したリスクについてのより効果的な伝達

BC181 当審議会は、企業が IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に準拠するために必要とされる情報の大半をすでに保有しているの見込んでいる。したがって、当審議会は、修正案を適用する企業に情報の収集及びシステムの修正の際に多額のコストが生じるとは見込んでいない。さらに、修正案は開示要求に影響を与えるのみであろう（すなわち、認識及び測定の要求事項に影響を与えない）。したがって、本提案は、認識及び測定の要求事項の修正よりも、企業のシステムに及ぼす重大な影響は少ないと見込まれる。

全体的な評価

BC182 当審議会は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案の結果である財務報告の予想される改善の観点からの便益は、本提案の導入及び適用の予想コストを上回ると結論を下した。特に、当審議会は、財務諸表の作成者、監査人及び規制当局が、財務諸表における開示の作成及びレビューに対しての新しいアプローチを採用することを困難と考える場合があることを認識している。しかし、当審議会の考えでは、修正案がもたらすべき行動変化が財務報告の質に対して大きな便益を有する可能性がある。

BC183 BC184 項から BC220 項は、当審議会の提案の予想される影響のより詳細な分析を提供している。

当審議会の提案による影響を受ける企業

BC184 IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案は、IFRS 基準を適用して公正価値測定及び従業員給付に関する財務諸表における開示を作成するすべての企業に適用され

るであろう。

BC185 提案で導入される変更の大きさは、企業の公正価値測定及び従業員給付の性質及び範囲並びに企業が財務諸表におけるそれらに関する開示を作成するにあたり使用する実務に応じて異なるであろう。提案は、いかなる資産、負債、資本、収益又は費用の認識及び測定にも影響を与えないであろう。

BC186 IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案は、最終確定された場合には、(最終的な修正の発効日に応じて) 企業に対して直ちに影響がある。

BC187 テストした後に、当審議会は、将来の基準設定プロジェクトにガイダンス案を適用することを決定する可能性がある。この場合、BC188 項から BC212 項に要約した影響は、IFRS 基準を適用して財務諸表を作成するすべての企業に当てはまる。

ガイダンス案を使用して開発される開示要求による可能性の高い影響

利害関係者の行動に対する可能性の高い影響

BC188 BC5 項に記述したように、当審議会のリサーチは次のことを証明した。

(a) 企業は、財務諸表における開示を、財務諸表利用者との効果的な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履行として取り組むことが多い。具体的には、企業は IFRS 基準における開示要求をチェックリストのように適用することが多い。

(b) 監査人及び規制当局は、IFRS 基準書における開示要求への企業の準拠性を評価する際に、同様のチェックリスト・アプローチを採用することが多い。

BC189 これらの利害関係者の行動は、多くの場合、重要性の判断が財務諸表の開示に効果的に適用されていないことを意味している。これは、企業が特定の開示要求の理由を理解しておらず判断を行使するための基礎を有していない場合があることが一因である。さらに、次のような企業の行動が見られる。

(a) IFRS 基準で定めている情報を開示する必要がない理由を正当化するよりも容易であるため、重要性がない情報を開示する。

(b) IFRS 基準で明示的に定めている開示する必要のある情報以外に、重要性があり企業固有の情報があるかどうかを必ずしも検討しない。

(c) 開示をコンプライアンスの履行として扱い、したがって、情報を効果的に伝達する方法の検討に時間を費やしていない。

BC190 ガイダンス案を使用して開発される開示要求は、財務諸表の作成者、監査人及び規制当局の行動に著しく影響を与えると当審議会は見込んでいる。具体的には、ガイダンス案を使用して開発される開示要求は次のようになると当審議会は見込んでいる。

(a) どのような情報を開示すべきか及び当該情報を効果的に伝達する方法を決定するにあたっての判断の適用を促進する。

(b) チェックリストのように適用することが困難となる。企業は、特定の情報項目を開示することではなく開示目的に準拠することを要求されるからである。

BC191 下記の表は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求が利害関係者の行動に与えると予想される影響を要約している。

表5 利害関係者の行動に対する予想される影響

現在の状況	ガイダンス案を使用して開発される開示要求による可能性の高い影響
ある基準書における開示要求を適用する企業 – 概要	
<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 基準における規範的な開示要求が、特定の情報項目を開示することを企業に要求している（企業は...を開示しなければならない）。 ● 企業は通常、それぞれの要求に対応して情報（多くの場合、定型文言による準拠の記述を含む）を開示する。企業は、重大な判断を適用せずに規範的な要求事項に準拠することができる。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、財務諸表利用者の情報ニーズに基づいた開示目的を満たす情報を開示することを要求される。 ● 企業は、どのような情報が企業の状況に基づいて当該目的を満たすのかを決定するために判断を適用することが必要となる。したがって、本提案は、開示の焦点を利用者に有用な情報に当てることを企業に要求している。
財務諸表における重要性がない情報を検討する企業	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第1号「財務諸表の表示」は、企業は、IFRS 基準書で要求されている開示に重要性がない場合には、その開示を提供する必要がないと述べている。 ● ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックは、IFRS 基準における規範的な開示要求は IAS 第1号におけるこの一般的な要求に優先すると多くの企業が考えていることを示していた。したがって、企業は、規範的な開示要求に準拠するために重要性がない情報を含めることが多い。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要性がない情報は、企業が目的に基づいた開示要求を満たすのに役立たないであろう。したがって、本提案は、企業が重要性がない情報を財務諸表から排除するのに役立つであろう。

現在の状況	ガイダンス案を使用して開発される開示要求による可能性の高い影響
追加的な情報が必要とされるかどうかを検討する企業	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 1 号は、IFRS 基準における具体的な要求事項への準拠が、取引、その他の事象及び状況が企業の財政状態及び財務業績に与える影響を財務諸表利用者が理解できるようにするには不十分である場合に、追加的な開示を提供することを企業に要求している。 ● 実務上、企業が IAS 第 1 号のこの一般的な要求に対応して開示すべき追加的な情報を識別することが困難である場合がある。ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックは、これが 2 つの主要な理由によるものであることを示していた。 <ul style="list-style-type: none"> ● 開示目的の欠如 — 利用者が何を必要としているのかを企業が理解することを困難にしている。 ● 時間及び資源が、むしろ開示要求をチェックリストのように適用することに費やされている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 基準における全体的な開示目的及び具体的な開示目的は、IAS 第 1 号における要求事項を補強するであろう。準拠を達成するため、企業は判断を適用して、当該目的を満たすために十分な情報を開示することを要求される。 ● IFRS 基準における具体的な開示目的には、財務諸表利用者が当該目的を満たすために提供する情報を用いて何がしたいのかに関する説明が付属することになる。これらの説明は、情報が有用である理由を企業がよりよく理解し、企業自身のケースにおいて当該ニーズを最もよく満たす方法を決定するのに役立つ。 ● IFRS 基準における全体的な開示目的は、財務諸表において追加的な情報を提供する必要があるかどうかを検討することを企業に要求することになる。

現在の状況	ガイダンス案を使用して開発される開示要求による可能性の高い影響
開示要求が満たされているかどうかを評価する監査人及び規制当局	
<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 基準における規範的な開示要求への準拠を評価するため、監査人及び規制当局は、基準が要求している具体的な情報を企業が提供したかどうかのみを問うことが必要となる。 ● したがって、監査人及び規制当局は、提供される情報の有用性に関する判断を行わずに、規範的な要求事項への準拠を評価できることが多い。彼らは、当該情報が財務諸表利用者のニーズを満たすかどうかを問う必要がない。 ● 企業がある基準書で定めている情報項目を提供している場合、監査人及び規制当局は、当該情報の目的適合性又は伝達の有効性に異議を唱える根拠がほとんどない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 目的に基づいた開示要求への準拠性を評価するため、監査人及び規制当局は、提供された情報が企業のケースで当該目的を満たすかどうかを問うことが必要となる。 ● 監査人及び規制当局は、この質問に回答するために判断を適用することが必要となる。彼らは、財務諸表で開示された情報の内容と伝達の有効性の両方の検討が必要となる。提供された情報が目的を満たすのに不十分な場合は、監査人及び規制当局は企業に異議を唱える根拠を有することになる。 ● たとえ企業がある基準書で定めている情報項目を提供している場合でも、監査人及び規制当局は、各開示目的が満たされているかどうか評価することがやはり必要となる。したがって、チェックリスト・アプローチは準拠性を評価するためには不十分であろう。 ● 重要性がない情報は、目的に基づいた開示要求に企業が準拠したと監査人及び規制当局が結論を下すのには役立たない。したがって、企業には監査人及び規制当局を満足させるために重要性がない情報を含めるインセンティブはない。

財務報告の質に対する可能性の高い影響

BC192 このセクションは、ガイダンス案を使用して開発される開示要求が次のことに与える可能性が高い影響を要約している。

- (a) 財務諸表における情報の目的適合性 (BC194 項)
- (b) 財務諸表における情報の比較可能性 (BC195 項から BC200 項)

BC193 IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に固有の可能性の高い影響は、BC214 項から BC216 項に記述している。

財務諸表における情報の目的適合性に対する可能性の高い影響

BC194 当審議会は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用により、企業は目的適合性のある情報をより多く、目的適合性のない情報をより少なく財務諸表において提供する結果となると見込んでいる。その理由は、

- (a) IFRS 基準における具体的な開示目的は、どのような情報が財務諸表利用者にとって目的適合性があるのか及びその理由を企業が理解するのに役立つであろう。この理解は、どの情報を財務諸表において開示し、どの情報を除外するのかに関して、企業がより効果的な判断を行うためのより良い基礎を提供するであろう。
- (b) 開示目的に基づいた開示要求は、監査人及び規制当局に対し、情報が開示されているかどうかだけでなく、当該情報が開示目的に記述されている利用者ニーズを満たすかどうかを検討するにあたり判断を適用することを強制するであろう。
- (c) 重要性がない情報の開示は、開示目的に基づいた開示要求への準拠を企業が達成することに役立つものと考えることができない。重要性がない情報の開示は、全体的な開示目的及び具体的な開示目的を満たすために必要とされる重要性がある情報を覆い隠す可能性もある。
- (d) 個々の IFRS 基準書における全体的な開示目的は、ある基準書における開示要求を満たすために企業が提供する情報のセットが、当該開示目的において記述された全体的な利用者ニーズを満たすのに十分であるかどうかの検討を企業に要求することになる。したがって、本提案は、当該情報が IFRS 基準における具体的な開示目的によって捕捉されていない場合であっても、重要性がある企業固有の情報を開示することを企業に要求する可能性がある。

財務諸表における情報の比較可能性に対する可能性の高い影響

- BC195 本プロジェクト全体を通じて、財務諸表利用者は、目的適合性のある企業固有の情報と比較可能な情報の両方の重要性を強調した。当審議会は、時には、これら2つの重要な利用者ニーズの間にトレードオフがあることを認識している。
- BC196 当審議会は、異なる利用者のアプローチが企業固有の情報と比較可能な情報との間のトレードオフに影響を与えると考えた。例えば、データ集計ソフトウェアに依拠するか又は他の方法で大量の財務諸表を分析する財務諸表利用者は、ほぼ同一の情報セットを企業が開示することを有用と考えることが多い可能性がある。他方、財務諸表の特定の領域（確定給付制度債務など）を詳細に検討している利用者は、企業固有の情報を優先する可能性が高い。
- BC197 当審議会は、時には、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用により、企業間で比較可能な情報の例が少なくなる結果となると見込んでいる。当審議会は、次の場合にこれが生じると見込んでいる。
- (a) 企業が財務諸表において重要性がない情報を過去に提供していた。
 - (b) 企業が比較可能でない。例えば、金融企業の場合に有用な情報は、小売業者の場合に有用な情報とは異なる。そうした場合、ガイダンス案におけるアプローチによれば、そうした企業が注記の多くにおいて直接的に比較可能な情報を開示する可能性は低い。
 - (c) 異なる企業は開示目的を満たす方法に関して異なる判断を行う。例えば、個々の状況によっては、2つの異なる企業において異なる情報項目が同じ具体的な開示目的をより効果的に満たす可能性がある（例えば、IAS 第19号の設例2から設例4の案を参照）。
- BC198 さらに、ガイダンス案の使用からもたらされる規範性のより低い開示要求により、類似した状況にある企業が、開示目的を満たすと自らが考える情報に関して異なる判断を行う可能性がある。しかし、画一的な情報と比較可能な情報は同じことではない⁶。2つの企業が提供する情報が異なるように見えるかもしれないが、当該情報の内容は、それぞれの企業が同じ開示目的を満たすために判断を適用したならば、すべての重要性がある点において比較可能であるはずである。同様の情報が異なる企業に対して重要性がある場合、当審議会は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用により、企業が同様の情報を開示する結果となると見込んでいる。その理由は、提案している開示目的の具体性、当該開示目的のそれぞれを

⁶ 「概念フレームワーク」の2.27項

企業が満たすという要求、及びすべての具体的な開示目的が当該目的を満たすための情報項目と明示的に関連付けられているためである。当審議会は、企業の状況において目的適合性があり重要性がある情報項目のみを企業が提供することを期待している。情報項目を基準書に含めることにより、同様の情報に目的適合性があり重要性がある企業間での比較可能性を達成することに役立つはずである。当審議会は、企業がこれらの情報項目によって強く導かれる可能性が高いと見込んでいるからである。しかし、当審議会は、すべての企業が同じ開示目的を満たすことを要求されるであろうが、ガイダンス案におけるアプローチの結果として、提供すべき具体的な情報を決定するためにはより多くの判断が要求されることを認識している。

BC199 当審議会はまた、重要性の適用（例えば、IAS 第1号の第31項の要求事項— BC5項及びその脚注参照）により、適切な場合には、異なる企業が異なる情報セットを提供する結果をすでに生じさせているはずであることに留意した。これは、例えば、情報がある企業にとっては重要性があるが、別の企業にとっては重要性がない場合に生じるはずである。それでも、利害関係者は当審議会に、IFRS 基準における規範的な要求事項は重要性に優先するものと認識されており、したがって、企業は開示に重要性を適用せずに同一の情報セットを作成する場合があると伝えた。一部の人は、このアプローチは、異なる企業が提供する情報の完全性及び比較可能性に関して誤った保証を与える可能性があると考えている。例えば、企業が標準化された情報セットを提供している場合、利用者は重要性がある企業固有の情報を省略せずに完全な情報セットを提供したものと想定する可能性がある。したがって、一部の人は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用は、重要性がある情報を企業間で比較する利用者の能力を支援するであろうと主張している。これは、本提案は、重要性の判断を企業がより適切に行うのに役立つと見込まれるからである。

BC200 全体として、当審議会は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用により、当該情報が両方の企業にとって重要性があり利用者の分析に有用な情報である場合、企業間で比較可能な情報をもたらすであろうと期待している。

本提案により生じる可能性の高いコスト

BC201 財務諸表の作成者は、当審議会に、IFRS 基準をチェックリストのように適用することは、判断を適用することよりも容易でありコストが低いと述べた。その理由は、

(a) 作成者は、財務諸表を作成するにあたり時間的な圧迫に直面している。

(b) 機械的なプロセスに従うことは、監査人、規制当局及びその他の利害関係者が企業の判断に異議を唱える可能性が低いことを意味する。

BC202 したがって、当審議会は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用開始時に、多くの企業に増分コストが生じると見込んでいる。最初の年度に最も多額のコストが企業に生じる可能性が高い。これらのコストは、主として、ガイダンス案を使用して開発される開示要求により必要とされる行動変化（BC188 項から BC191 項参照）、特に開示要求をチェックリストのように適用するのではなく、財務諸表利用者のニーズに基づいて判断を適用することに重点を置くこと、に関するものであろう。発生する増分コストには次のものが含まれる。

(a) 上級経営者による関与の増大の必要性 — 開示要求をチェックリストのように適用する場合には外注又は委任することができるが、企業固有の判断を行う場合には上級経営者のインプットを必要とすることが多い。

(b) 判断の適用に関する監査コストの増大

BC203 適用開始後に、どのような情報を開示すべきか及び当該情報を伝える最も効果的な方法を決定するために企業は判断を引き続き適用することが必要となる。例えば、企業は過去の期間の開示を単純に繰り返すことはできず、その代わりに、提供される情報が現在の状況に基づいて財務諸表利用者のニーズを満たす上で効果的であり続けているかどうかを検討することが必要となる。

BC204 しかし、当審議会は、適用のコストは、本提案によってもたらされる行動変化が企業にとって慣れたものとなるにつれて、その後の各年度において低下するであろうと見込んでいる。この予想は、当審議会の 2017 年のコミュニケーションの改善のケーススタディに含まれた企業からのフィードバックで裏付けされている。それらの企業は当審議会に、財務諸表におけるコミュニケーションの改善の最も多額なコストは最初の年度に発生したと伝えた。

BC205 当審議会は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求は、いくつかの財務諸表開示を継続的に作成することの負担を低減させるのに役立つであろうとも見込んでいる。そうした開示要求は、企業が目的適合性のない情報を財務諸表から排除するのに役立つであろう。さらに、利用者にとって目的適合性のある情報は、経営者が内部的にモニターし使用している情報と同様であることが多い可能性がある。したがって、ガイダンス案を使用して開発される開示要求を満たすために、内部的に報告されている情報を使用できる場合がある。

BC206 いくつかの企業について、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用は、

財務諸表において開示すべき情報を決定するための現在のプロセスと非常に類似する可能性がある。これは、財務諸表におけるコミュニケーションを改善するための手順をすでに踏んでいる企業（当審議会の 2017 年のコミュニケーションの改善のケーススタディに含まれた企業など）に当てはまる可能性が高い。これらの企業においては、ガイダンス案を使用して開発される開示要求の適用のコストは限定的である場合がある。

電子報告に対する可能性の高い影響

- BC207 BC194 項で記述したように、当審議会は、ガイダンス案における目的に基づいたアプローチの適用は、目的適合性がより高い企業固有の情報が財務諸表において開示される結果となるであろうと見込んでいる。財務諸表利用者は、目的適合性が高く企業固有のデータを必要とする（当該データが電子的に消費される場合を含む）。同時に、当審議会は財務諸表に対するより構造化されたアプローチは、電子報告に対して有益である可能性があることを認識している。IFRS 基準に明示的に含まれていない企業固有の情報を企業が提供する場合には、通常、当該情報を拡張子を使用してタグ付けするか、又は当該情報のタグ付けを全く行わない。そうした情報は、電子データを直接使用する利用者にとっては、抽出及び分析がより困難である。
- BC208 ガイダンス案を使用して開発される開示要求により、電子的に報告する企業が自身の拡張子を創出する必要性が増大する可能性がある。したがって、当審議会は、そうした開示要求が電子報告の環境においてどのように適用される可能性があるのか及び当該適用の予想される影響を検討した。
- BC209 当審議会は、全体的な開示目的及び具体的な開示目的のそれぞれについて IFRS タクソノミ要素が作成されると見込んでいる。企業は、特定の開示目的を満たすために開示されるすべての情報を識別するために当該情報を使用して（ブロック・タグ付け）、それにより当該開示目的に関連したすべての情報を財務諸表利用者が抽出することを可能にすることができる。
- BC210 当審議会はまた、IFRS タクソノミ要素が、IFRS 基準に含まれている具体的な開示目的を満たすための各情報項目について作成されるとも見込んでいる。したがって、当該情報項目を開示する企業は、自身の拡張子を創出する必要がなく、財務諸表利用者は、同様の情報項目を容易に識別し比較することができるであろう。
- BC211 さらに、開示目的を満たす方法の例として IFRS 基準に含めるべき情報項目を開発するためにガイダンス案を適用する際に、当審議会は、一般的な報告実務を考慮する（BC49 項(d)参照）。すなわち、企業が通常は開示するが、現時点では IFRS

基準にはない情報項目である。当審議会は、このアプローチは、報告実務の多様性を減少させ、タグ付けの多様性を減少させるのに役立つであろうと見込んでいる。

BC212 当審議会の考えでは、企業は具体的な開示目的を満たすために必要とされる独特又は通例でない重要性がある情報項目について拡張子を作成する可能性が非常に高い。そうした情報が複数の企業に対して目的適合性がある場合、当審議会は、BC27 項から BC49 項に記述したアプローチが、例えば、利害関係者のアウトリーチ又は一般的な報告実務のレビューを通じて、当該情報を識別すると見込んでいる。したがって、当審議会は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求は、複数の企業に対して目的適合性のある情報を捕捉し、したがって、目的適合性のある IFRS タクソノミ要素が作成されるであろうと見込んでいる。

IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に固有の可能性の高い影響

BC213 当審議会は、BC188 項から BC212 項に記述した可能性の高い影響のすべてが IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に当てはまると見込んでいる。以下の各項は、これら 2 つの基準書の修正案に固有の追加的な可能性の高い影響を要約している。

公正価値測定についての開示に関する修正案による可能性の高い影響

BC214 当審議会は、IFRS 第 13 号の開示要求の修正案は、企業が公正価値測定の開示を作成する際により効果的に重要性の判断を行うのに役立つと見込んでいる。具体的には、本修正案は企業が下記を行うのにつながると当審議会は見込んでいる。

- (a) 重要性がない公正価値測定に関する詳細な開示を削除する。
- (b) 現在は開示されていない重要性がある公正価値測定に関する重要性がある情報を含める。
- (c) 公正価値測定に関する意思決定有用性の低い情報を削除する。

BC215 表 6 は、修正案が公正価値測定の開示に与えると予想される影響を要約している。

表 6 公正価値測定の開示に対する予想される影響

現在の状況	本提案が公正価値測定の開示に与える可能性の高い影響
<p>重要性がない公正価値測定に関する詳細な開示の除去</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に区分される公正価値測定に関する詳細な情報を開示することを要求されている。例えば、企業は観察可能でないインプットの変動に対しての公正価値測定の感応度を開示することを要求されている。 ● 金融企業は、公正価値測定の大多数を公正価値ヒエラルキーのレベル 2 に区分することが多い。したがって、レベル 3 の公正価値測定は財務諸表に対して重要性がないことが多い。財務諸表利用者は、重要性がない公正価値測定に関する詳細な情報を分析において使用しない。 ● 財務諸表の作成者及び利用者は、非金融企業の公正価値測定の開示の一部又は全部の側面を重要性がないと考えることが多い。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業には、もはや適用すべきレベル 3 の「チェックリスト」はなくなる。その代わりに、本提案は、どの公正価値測定が財務諸表の利用者にとって重要性があるのか及び当該測定に関してどのような情報を開示すべきかを決定するために、判断を適用することを企業に要求することになる。 ● 企業が、現在、財務諸表に対して重要性がないレベル 3 の公正価値測定に関する詳細な情報を開示している場合には、提案している要求事項の適用により、当該情報を削減するか又は除去することになる。

現在の状況	本提案が公正価値測定の開示に与える可能性の高い影響
現在は開示されていない、重要性がある公正価値測定に関する重要性がある情報を含めること	
<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 第 13 号は、公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に区分される公正価値測定に関する詳細な情報を要求している。 ● 実務上、公正価値ヒエラルキーの 3 つのレベルは明確な境界線で区分されていない。むしろ、公正価値測定は測定の質が連続的に変化するものである。金融企業は、公正価値測定を公正価値ヒエラルキーのレベル 2 に区分することが多い。 ● レベル 2 とレベル 3 との境界線に近いレベル 2 の公正価値測定に関する情報は、財務諸表利用者にとって重要である (BC69 項参照)。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、どの公正価値測定が財務諸表利用者にとって重要性があるのかを、判断を適用して決定することを要求されることになる。したがって、測定の不確実性に晒されているが企業が判断を適用して公正価値ヒエラルキーのレベル 2 に区分した重要性がある公正価値測定が企業にある場合 (BC69 項参照) には、修正案は当該公正価値測定に関する改善された情報につながるであろう。
有用性がより低い情報の除去	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に区分される公正価値測定に使用した評価プロセスに関する詳細な情報を開示することを要求されている。 ● 企業は、公正価値で測定しないが公正価値を開示する項目に関する特定の情報を開示することを要求されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、評価プロセスに関する詳細な情報を開示することを明示的には要求されなくなる。 ● 企業は、財政状態計算書では公正価値で測定しないが公正価値を開示する項目に関する一部の情報の開示を明示的には要求されなくなる。これらの項目には、評価技法の変更及び当該変更の理由に関する情報が含まれる。

修正案が従業員給付についての開示に与える可能性の高い影響

BC216 表 7は、修正案が従業員給付の開示に与えると予想される影響を要約している。

表 7 従業員給付の開示に対する予想される影響

現在の状況	本提案が従業員給付の開示に与える可能性の高い影響
確定給付制度に係る基本財務諸表上の金額	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、確定給付制度から生じた財務諸表上の金額を識別し説明する情報を開示することを要求されている。 ● しかし、実務上、確定給付制度が基本財務諸表に与える影響を手軽に理解することは、財務諸表利用者にとって困難であるか又は時間を要することが多い。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 確定給付制度を有するすべての企業は、制度の定量的な「エグゼクティブ・サマリー」を表示することを要求されることになり、コミュニケーションの有効性を改善するであろう。 ● 本提案は、財務諸表利用者が、基本財務諸表上の金額及びそれらが確定給付制度に関する詳細な情報とどのように結び付くのかをより容易に理解することに役立つであろう。
確定給付制度の性質及び関連したリスク	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、確定給付制度の特性及び当該制度により企業が晒されているリスクに関して多くの情報項目を開示することを要求されている。 ● 実務上、企業は、財務諸表利用者が定型文言と表現する情報を含んだ大量の開示を提供することが多い。利用者がこれらの開示の中から重要性がある情報を識別することは困難であることが多い。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 確定給付制度を有する企業は、企業の特定のケースにおいて財務諸表利用者に最も有用な情報を決定するために判断を適用することを要求され、開示の焦点を重要性がある情報に当てることになる。 ● 要求される具体的な情報の「チェックリスト」がないことは、重要性がない情報を企業が除去するのに役立つであろう。

現在の状況	本提案が従業員給付の開示に与える可能性の高い影響
確定給付制度に係る予想将来キャッシュ・フロー	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、将来の拠出に影響を与える積立ての取決め及び積立方針の記述並びに翌事業年度の当該制度への予想される将来の拠出を開示することを要求されている。 ● 一部の企業は、追加的な情報（翌年度以降の制度への予想される拠出）を自発的に開示することを選択している。 ● 企業の確定給付制度に関する財務諸表利用者からの最も多い質問は、将来キャッシュ・フローへの影響に関するものである。利用者にとって、これは確定給付制度に関しての最も目的適合性の高い情報であり、利用者はその必要とする情報を得ていないことが多い。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 確定給付制度を有する企業は、当報告期間の末日現在で認識している確定給付制度債務が企業の将来キャッシュ・フローに与えると予想される影響について、財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示することを要求されることになる。 ● したがって、本提案は、財務諸表において目的適合性のより高い情報をもたらすことになる。
新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度の加入者への将来の支払	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、確定給付制度の満期プロフィールに関する情報を開示することを要求されている。そうした情報には、確定給付制度の加重平均デュレーションが含まれ、給付支払の時期の分布に関するその他の情報（給付支払の満期分析など）が含まれる可能性がある。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 確定給付制度を有する企業は、新規加入者に対して閉鎖されている確定給付制度がどれだけの期間にわたり企業に影響を与え続けるのかを伝達することに開示の焦点を置くよう要求されることになる。 ● 本提案は、財務諸表利用者にとって有用性が低い一部の情報の削減をもたらすであろう。例えば、給付支払の時期の分布や、新規加入者に開放されている確定給付制度の加入者への支払に関する情報である。

現在の状況	本提案が従業員給付の開示に与える可能性の高い影響
確定給付制度に関連した測定の不確実性	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、重大な数理計算上の仮定のそれぞれについて、使用した重大な仮定を感応度分析とともに開示することを要求されている。企業は、感応度分析を作成するにあたり使用した方法及び仮定（前期からの変更及びそうした変更の理由を含む）を開示することも要求されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 本提案は、財務諸表利用者が有用と考えていない詳細な仮定ごとの感応度分析を削減することになる。 ● その代わりに、企業は、確定給付制度債務の算定に関連した測定の不確実性の全体的なレベルを伝える情報に開示の焦点を置くことが必要となる。
確定給付制度に関して財政状態計算書に表示した金額の変動の理由	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、確定給付負債又は資産の純額及び補填する権利の期首残高から期末残高への調整表を開示することを要求されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 本提案は、確定給付負債又は資産の純額及び補填する権利の変動の理由に関する情報を企業がどのように開示するのかを大きく変更するものではない。 ● 本提案は、企業が開示する情報の伝達の有効性を改善し、重要性がない情報を除去することに役立つために、変動の重大な理由に焦点を当てている。
確定拠出制度	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、確定拠出制度について費用として認識した金額を開示することを要求されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 本提案は、確定拠出制度に関して開示される情報を大きく変更するものではない。

現在の状況	本提案が従業員給付の開示に与える可能性の高い影響
複数事業主制度及び共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度	
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、複数事業主制度を確定拠出制度であるかのように会計処理している場合、又は共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度を当期に支払うべき拠出と同額の費用を認識することによって会計処理している場合に、多くの具体的な情報項目を開示することを要求されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 本提案は、これらの給付制度により企業が晒されている重要性があるリスク（特に、これらの種類の制度に特有のリスク）を開示の焦点を当てることを企業に要求することになる。 ● 本提案は、財務諸表利用者にとって有用性がより低い一部の情報の除去も生じさせることになる。例えば、共通支配下の企業間でリスクを分担する確定給付制度を当期に支払うべき拠出と同額の費用を認識することによって会計処理する企業は、確定給付制度について要求される詳細な情報を開示することを要求されない。
短期従業員給付、その他の長期従業員給付及び解雇給付	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 19 号は、これらの給付に関する具体的な開示を提供することを企業に要求していない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 本提案は、これらの給付に関する重要性がある情報（もしあれば）を開示することを企業に要求することになる。

修正案により生じる可能性の高い影響

BC217 当審議会は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に準拠するために必要とされる情報の大半は、企業がすでに保有しているであろうと見込んでいる。多くの場合、これは、それらの基準書の現在の開示要求に準拠するために、同様の情報はすでに要求されているからである。

BC218 本提案は、現在は提供されていない新たな情報を開示することを一部の企業に要求することとなり、したがって、それらの企業において若干の追加的なコストを生

じさせることとなる少数の具体的な開示目的を含んでいる。最も顕著なものとして、次のものに関する情報を含んでいる。

- (a) 公正価値ヒエラルキーのレベル 2 とレベル 3 との間の境界線に近い重要性がある公正価値測定で、企業が判断を適用してレベル 2 に区分したもの (BC69 項参照)
- (b) 確定給付制度債務の予想される将来キャッシュ・フローへの影響 (IAS 第 19 号の修正案の第 147J 項)。財務諸表の作成者は当審議会に、この目的を満たすための情報は、提供するのに過度にコストがかからず、一般的にはすでに企業が内部的に保有していると伝えた。これは、そうした情報を経営者がすでに使用していて制度受託者に報告しているからである。

BC219 修正案の大半に準拠するために必要とされる情報の多くは、すでに企業が保有しているため、当審議会は、そうした情報を収集するために会計システムを修正する多額のコストは企業に生じないと見込んでいる。さらに、修正案は、開示要求に影響を与えるものであり、認識及び測定には影響を与えない。したがって、修正案は、認識及び測定に影響を与えるプロジェクトよりもシステムへの影響は少ない可能性が高い。

BC220 当審議会はまた、修正案は、目的適合性のない情報を財務諸表から除去するのに役立つことによって、作成コストのいくらかを低減させるであろうと見込んでいる。例えば、IFRS 第 13 号の修正案は、非金融機関又は重要性がないレベル 3 の公正価値測定に関する非常に詳細な情報を現在開示している企業にとってのコストを低減させるのに役立つ可能性があり、また、IAS 第 19 号の修正案は、詳細な仮定ごとの感応度分析を現在開示している企業にとってのコストを低減させるのに役立つ可能性がある。

「IFRS 基準における開示要求—試験的アプローチ」に対するマルティン・エーデルマン氏、ザカリー・ガスト氏及びスザンヌ・ロイド氏の代替的見解

- AV1 エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、本公開草案の公表に反対票を投じた。彼らは、ガイダンス案の適用は開示の問題点を解決するのに役立たないであろうと懸念している。特に、彼らの考えでは、IFRS 基準において目的に基づいた開示要求を具体的な項目の開示を要求せずに開発すると、次のようになる。
- (a) 執行の困難を増大させる。
 - (b) 財務諸表の作成者にとって負担が多くなり、重要性の判断への依存を増大させる。
 - (c) 開示に対するより柔軟なアプローチの導入によって、財務諸表利用者にとっての比較可能性を損なう。
- AV2 エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、IFRS 基準に従って作成される財務諸表において提供される開示の有効性を改善するという当審議会の目的に同意している。また、基準設定プロセスの初期において財務諸表利用者及び他の利害関係者と協力して、利用者がどのような情報を財務諸表において望んでいるのかを理解し、当該情報をそうした利用者がどのように使用することを意図しているのかをより適切に明確化するという提案にも同意している。
- AV3 しかし、これらの審議会メンバーは、作成者はIFRS 基準における現在の要求事項を使用して財務諸表において効果的な開示を提供できると指摘する。当審議会は、実際に、優れた実務の事例を2017年のコミュニケーションの改善のケーススタディにおいて強調した。したがって、これらの審議会メンバーは、開示の問題点の主要な原因は、現在の開示要求について認識されている規範的な性質ではなく、重要性の不十分な適用であると考えている。
- AV4 エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、開示が満たすべき情報ニーズを明確にする開示目的の開発が、開示の問題点に対処するのに役立つ可能性があることに同意している。彼らは、当審議会がそうした目的をIFRS 基準に加えることによって開示要求を改善できることに同意している。
- AV5 しかし、ガイダンス案におけるアプローチは、開示目的を加えるだけでなく、開示目的を満たすことを求める要求をより重視している。当該アプローチを適用するにあたり、ある目的を満たすために開示することを要求される特定の項目を定めるのではなく、ほとんどの場合、作成者が開示目的を満たすことを可能にする可能

性のある項目の強制力のないリストのみが提供されることとなる。

執行の困難さ

- AV6 開示の問題点は多面的なものである。問題点の1つの側面は、目的適合性のある情報を十分に提供できていないことである。強制可能性は、開示の問題点のこの側面に対処するために特に重要である。ガイダンス案は、作成者の責任を、具体的な項目を開示することから、財務諸表利用者の情報ニーズを満たすことに変更することになる。エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、そうした目的に基づいた開示要求を執行することの困難さについて懸念している。
- AV7 いくつかの基準書はすでに開示目的を含んでいるが、これらの目的は、より具体的な要求される開示についての文脈を提供している。ガイダンス案は、開示目的（したがって、当該要求事項の執行も）の焦点を、開示目的を満たすこと及び財務諸表利用者の関連する情報ニーズの充足に移すことになる。これらの審議会メンバーは、そうした重点の変更により、作成者は後出しの批判に晒され、監査人及び規制当局にとってレビュー及び執行が困難となるであろうと懸念している。作成者は、記述された利用者の情報ニーズをどのように満たしたのを説明することが必要となる。監査人及び規制当局は、現在、ある基準書が要求している作成者の財務諸表に対して重要性がある具体的な項目を作成者が開示したのかどうかをモニターすることができる。しかし、ガイダンス案では、監査人及び規制当局は、作成者が開示目的を満たしたかどうかを評価し、その評価を執行の基礎としなければならなくなる。目的を満たすために提供される可能性のある情報の例示は、通常は強制力がない。執行の困難さにより、財務諸表における目的適合性のある情報を不用意に減少させる可能性がある。
- AV8 さらに、エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、ガイダンス案を使用して開発される開示要求（IFRS 第13号及びIAS 第19号の修正案を含む）がどのくらい強制可能なのかを、公開草案のプロセスを通じて、規制当局が十分に評価することが困難になると懸念している。彼らの考えでは、強制可能性という中心的な論点に関して結果として生じる不確実性により、当該提案がさらに開発するのに十分なほど堅牢かどうかを当審議会が決定することが困難になる。

作成者の負担

- AV9 また、エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、開示目的の充足を要求すること及び具体的な項目を開示する要求を削除することへの重点の変更により、作成者が適用することがより困難となる可能性が高いと懸念している。

AV10 ガイダンス案は、財務諸表利用者（彼らの観点は作成者自身の観点とは異なっている）のニーズを満たす情報を作成者が決定し、それが記述されている目的を満たしたかどうかを判断し正当化することを要求することになる。このアプローチを適切に適用するためには、作成者による重大な判断が必要となる。作成者は、開示目的が財務諸表において目的適合性のある情報がより多く目的適合性のない情報がより少なく提供される結果をもたらす、新たな例示が強制でない場合であってもチェックリストとして使用されることを避けるために、重要性の概念を適切に適用することが必要となる。

AV11 当審議会は、重要性の不十分な適用が開示の問題の原因となっていると聞かされた。エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、重要性の判断への依存を増大させ、財務諸表利用者の情報ニーズを満たしたかどうかを判断することを作成者に要求することによって、当審議会は開示の問題を解決するのに役立つのではなく悪化させる可能性があるかと懸念している。執行の困難さにより、重要性の不十分な適用と組み合わせると、強制でない開示がチェックリストとして使用され、財務諸表に含まれる目的適合性のない情報が過剰となり、目的適合性のある情報が不足する結果となる可能性がある。

AV12 エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、当審議会が基準設定プロセスの初期において、より多くの時間を財務諸表利用者の情報ニーズを理解し明確にすることに費やすことが重要であることに同意している。そうしたアプローチは、どのような開示が必要なのかを当審議会が決定するためのより良い基礎、及びより良い重要性の判断を作成者が行うための文脈を提供することになる。しかし、エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、当審議会は、作成者が多様な形式の情報を提供することによって満たすことのできる、目的に基づいた開示要求を設定するのではなく、具体的な開示要求を開発し、適切な開示を決定するにあたって作成者による判断の適用のための文脈を与える開示目的を提供するために、利用者の情報ニーズに関するフィードバックを使用すべきであると考えている。

情報の比較可能性

AV13 当審議会は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案をガイダンス案におけるアプローチを適用して開発した。したがって、結果として生じた提案している開示要求は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号で現在示されている開示要求よりも規範性が低い。提案している開示要求を適用して、異なる作成者は開示目的を満たすために異なる種類の情報を提供することができる。

AV14 エーデルマン氏、ガスト氏及びロイド氏は、そうした結果は、当審議会が利用者ニ

ーズを満たす具体的な情報項目を決定し、当該情報項目に重要性がある場合に提供することをすべての作成者に要求するアプローチと比較した場合、財務諸表利用者にとっての比較可能性を損なう可能性があるかと懸念している。一貫した情報が提供されることを確保することは、作成者間での比較可能性を達成するのに役立つ可能性があり、利用者にとっての情報の有用性を高める。一貫性の低い情報が提供される場合、選別及び分析をカスタマイズするための追加的な労力が必要となることによって、利用者にとってのコストも増大させる可能性がある。