



2023年3月

# プロジェクト・サマリー及びフィードバック・ステートメント IFRS会計基準

---

開示に関する取組み 一的を絞った基準レベルの開示のレビュー

# プロジェクト・サマリー及びフィードバック・ステートメント

## 目次

### 開始ページ

背景	3
本公開草案における提案の概要	6
ガイダンス案に対するフィードバックへの IASB の対応の要約	9
IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に対するフィードバックへの IASB の対応の要約	10
進むべき道—開示要求の開発に対するアプローチ	11
進むべき道—開示要求の起草に対するアプローチ	12
フィードバックの要約	13
付録 A—IASB の開示に関する取組みの要約	47
付録 B—IFRS 会計基準における開示要求の開発及び起草のためのガイダンス	51
重要情報	62

## 背景

2021年3月に、開示に関する取組み一的を絞った基準レベルの開示のレビューのプロジェクトの一部として、国際会計基準審議会（IASB）は公開草案「IFRS 基準における開示要求一試験的アプローチ」（公開草案）を公表した。この文書は次のことを提案した。

- IFRS 会計基準における開示要求を開発し起草する際に IASB が従うべき新しいアプローチ（IASB のためのガイダンス、又はガイダンス）
- その新しいアプローチを使用して開発し起草した IFRS 第 13 号「公正価値測定」及び IAS 第 19 号「従業員給付」についての開示要求の新しいセット

このプロジェクト・サマリー及びフィードバック・ステートメントは次のことを行う。

- プロジェクトの概要を示す。
- 公開草案に対するフィードバックを要約する。
- 当該フィードバックへの IASB の対応を示す。

### 公開協議

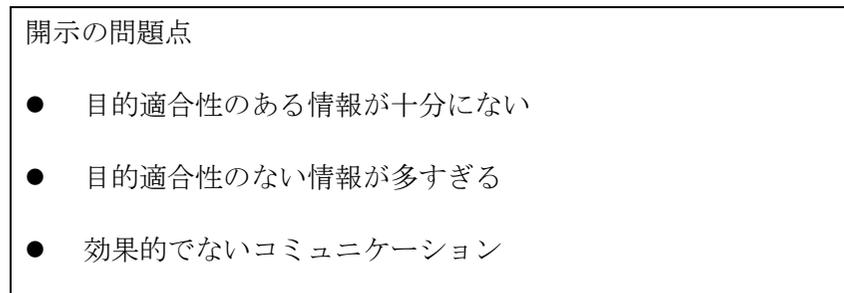
- 本公開草案のコメント期間は 293 日で、2022 年 1 月に終了した。
- 合計で、IASB は 111 通のコメントレターを受け取った。
- コメント期間中に、IASB のメンバーとスタッフは、さまざまな法域からの利害関係者との 60 件のイベント（財務諸表利用者との 14 件を含む）に参加した。
- 50 社がフィールドワークに参加し、IFRS 第 13 号又は IAS 第 19 号（あるいはその両方）についての開示要求案を適用した。
- IASB は協議及び諮問のグループとも会合した。これには、資本市場諮問委員会、世界作成者フォーラム、会計基準アドバイザー・フォーラム、新興経済圏グループ及び IFRS タクソノミ諮問グループが含まれている。
- 2022 年 2 月から 2022 年 10 月に、IASB はフィードバックを検討し、プロジェクトの方向性を決定した。

## 背景（続き）

IASB は、プロジェクトのポートフォリオである開示に関する取組みを、財務諸表における開示の質に関しての利害関係者の懸念（「開示の問題点」と呼ばれることがある）に対応して開始した。開示に関する取組みの全体的な目的は、開示の有効性を改善することである。的を絞った基準レベルの開示のレビューに関するプロジェクトは、開示の問題点の解決に役立てるために設計されたいくつかのプロジェクトのうちの1つである。開示に関する取組みを構成する全プロジェクトの要約は付録 A で見ることができる。

### 開示の問題点

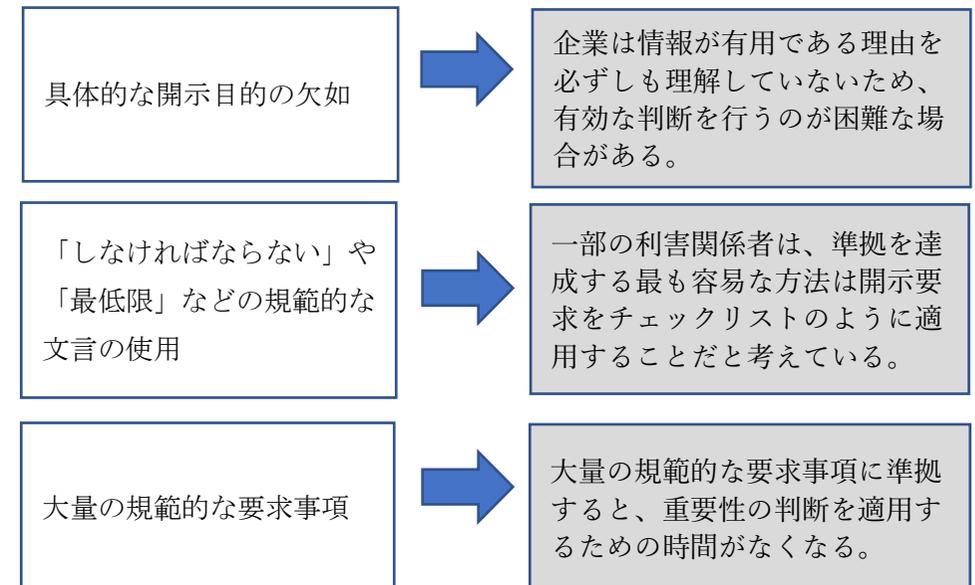
IASB は、企業が財務諸表において開示する情報の有用性に関する 3 つの主要な懸念を識別した。これらの懸念は、開示の問題点として集合的に記述される。



2017年3月に、IASB は、開示の問題点への理解を深め、その緩和に向けた可能なアプローチを検討する取組みの中で、ディスカッション・ペーパー「開示に関する取組みー開示原則」を公表した。

ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックでは、重要性の判断を行う代わりに、企業は IFRS 会計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と指摘された。監査人及び規制当局は、開示要求への準拠性を評価するためにチェックリスト・アプローチを使用することが多い。フィードバックでは、IASB が会計基準における開示要求を開発し起草する方法が、このチェックリスト・アプローチの原因となっており、したがって開示の問題点の原因であると指摘された。フィードバックでは、問題点の一因となる可能性のある会計基準の 3 つの側面が強調された。

### 開示の問題点の原因となる可能性のある IFRS 会計基準の諸側面



## 背景（続き）

### 開示の問題点の緩和

IASB のリサーチとディスカッション・ペーパーに対するフィードバックで、開示の問題点を解決するには、財務諸表に関わるすべての人々（作成者、規制当局、監査人及び利用者を含む）が協力することが必要となることが明確になった。

ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックでは、IASB が次のことによって開示の問題点を緩和するのを助けることができるという指摘もあった。

- IFRS 会計基準における開示要求の開発及び起草に対するアプローチの改善
- 会計基準における開示要求の包括的なレビューを実施

IASB は、開示の問題点の緩和に寄与することのできる最も効果的な方法は、開示要求の開発及び起草に対するアプローチを改善することであろうと決定した。したがって、IASB は、将来の開示要求を開発し起草する際に従うこととなるガイダンスを提案した。

IASB は、提案したガイダンスの有効性を検証するため、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号における開示要求を当該ガイダンスに従って改訂することを提案した<sup>1</sup>。IASB は、これらの会計基準は次のようであるという見解を取った。

- 開示の問題点の原因となっている問題の多く又は全部を生じさせる。
- 開示要求のレビューから便益を受ける。

IASB は、すべての会計基準の要求事項の包括的なレビューは必要とされないと決定した。そのようなレビューは次のようなものとなるからである。

- 完了するのに長期間を要する。
- 短期又は中期において改善を提供できない可能性がある。
- IASB が開示要求の開発及び起草に対するアプローチを検証し改善する能力を制限することになる。

---

<sup>1</sup> 2018 年 3 月に IASB は、IFRS 第 13 号の適用後レビューからの開示に関する発見事項を、的を絞った基準レベルの開示のレビューのプロジェクトにおいて検討することを

決定した。

## 公開草案における提案の概要

### IASB のためのガイダンス案

IASB は、開示要求の開発に対するアプローチを次のことによって改善することを提案した。

- 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対話する
- 開示要求の開発を会計モデルの残りの部分と統合する
- デジタル報告に対する影響を考慮する

重要性の判断を用いることを企業に促すため、IASB は次のことによって開示要求の起草を変更することを提案した。

- 開示目的を導入する
- 規範的な情報項目を提供することを要求する代わりに、これらの目的に従うことを企業に要求する

### ガイダンス案を使用して開発される開示要求はどのような内容を含むことになったか

全体的な開示目的	<ul style="list-style-type: none"><li>● 個々の IFRS 会計基準書における全体的な利用者の情報ニーズを記述する。</li><li>● 注記において提供される情報がそうした全体的な利用者の情報ニーズを満たすかどうかを評価することを企業に要求する。当該情報が不十分である場合には、企業は利用者のニーズを満たすために追加の情報を開示することを要求される。</li></ul>
具体的な開示目的	<ul style="list-style-type: none"><li>● 個々の IFRS 会計基準書における詳細な利用者の情報ニーズを記述する。</li><li>● それらの利用者の情報ニーズを満たせるようにするため、すべての重要性がある情報を記述することを企業に要求する。</li><li>● 提供される情報を利用者がどのように扱う可能性があるのか（例えば、利用者が実施する可能性のある分析）を説明する。</li></ul>
情報項目	<ul style="list-style-type: none"><li>● 具体的な開示目的のそれぞれを満たすために開示する可能性がある（又は、場合によっては開示することを要求される）具体的な詳細を企業に提供する。</li><li>● 企業が判断を適用して具体的な開示目的を満たす方法を決定するのに役立つ。</li></ul>

## 公開草案における提案の概要（続き）

### ガイダンス案の検証—IFRS 第 13 号「公正価値測定」

#### 何が論点か？

利用者は、公正価値測定の開示は彼らのニーズを満たす情報をおおむね含んでいると述べている。しかし、これらの開示は重要性がない公正価値測定に関する不必要に詳細な情報を含んでいることが多い。これらの開示は企業が作成するのにコストもかかる。

同時に、利用者は、開示は重要性がある公正価値測定に関する限定的な情報しか含んでいない場合があると述べている。

#### IASB は何を提案したか？

IASB は、企業がより効果的な重要性の判断を行うのに役立つ開示要求を提案した（特に公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に分類される公正価値測定及びレベル 3 に近いレベル 2 の公正価値測定に関して）<sup>2</sup>。

<sup>2</sup> 公正価値測定及び関連する開示の一貫性及び比較可能性を高めるため、IFRS 第 13 号は、公正価値を測定する評価技法において使用したインプットを 3 つのレベルに区分する公正価値ヒエラルキーを設けている。公正価値ヒエラルキーは、同一の資産又は負債

#### IASB の提案は論点にどのように対応したか？

##### ガイダンス案を適用する

IASB は、利用者の情報ニーズを記述する全体的な開示目的及び具体的な開示目的を開発し、企業に当該ニーズを満たすために何を開示すべきかに関する判断を行使することを要求している。

企業がそうした判断を行うのに役立つため、提案は、情報が利用者にとって重要である理由及び利用者が当該情報を分析においてどのように使用する可能性があるのかを説明している。

##### 適切な詳細に焦点を当てる

提案は、開示目的を満たすために必要な詳細を考慮することを企業に要求している。また、提案は、目的適合性のある情報が明瞭で、目的適合性のない詳細によって不明瞭にされることがないようにすることにも役立つ。

##### チェックリストという認識を排除する

提案は、具体的な公正価値ヒエラルキーのレベルへの言及を避けており、重要性に関係なく特定の公正価値測定に関して詳細な開示が要求されるという認識を排除している。IASB はこのアプローチを採用し、企業が要求事項をチェックリストのように適用するのではなく、公正価値測定に関する重要性がある情報の開示に焦点を当てることができるようにした。

##### 利用者が有用と考える情報を維持する

IASB の提案は、利用者が有用であると述べている情報を含めている。通常、これらの項目は、企業が開示目的を満たすために使用する可能性がある提案された情報項目に含まれるであろう。

についての活発な市場での相場価格（未調整）（レベル 1 のインプット）に最も高い優先度を与え、観察可能でないインプット（レベル 3 のインプット）に最も低い優先度を与えている。

## 公開草案における提案の概要（続き）

### ガイダンス案の検証—IAS 第 19 号「従業員給付」

#### 何が論点か？

利用者は、従業員給付（特に確定給付制度）に関する開示は彼らのニーズを満たすのに不十分であることが多いと述べている。利用者は、これらの制度が将来キャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかに関して不十分な情報を受け取る一方、限定的な用途しかない他の項目に関する不必要に詳細な情報（包括的な感応度分析など）を受け取ることが多い。同時に、企業は従業員給付の開示は作成が煩雑であると述べている。これらの企業は、将来キャッシュ・フローへの影響に関する情報は重要であり、利用者が利用価値が限定的であると考えている詳細な開示の多くよりも作成の煩雑性は低いであろうことに同意している。

利用者は、IAS 第 19 号の開示のコミュニケーションの有効性についての課題も報告している。例えば、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のに利用者は苦勞することが多い。

#### IASB は何を提案したか？

IASB は、企業が利用者にとって目的適合性が少ない詳細な開示を削減し、その代わりに目的適合性のある情報（特に従業員給付が将来キャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかに関して）を開示するのに役立つ開示要求を提案した。

#### IASB の提案は論点にどのように対応したか？

##### ガイダンス案を適用する

IASB は、利用者の情報ニーズを記述する全体的な開示目的及び具体的な開示目的を開発し、企業に当該ニーズを満たすために何を開示すべきかに関する判断を行使することを要求している。

企業がそうした判断を行うのに役立つため、提案は、情報が利用者にとって重要である理由及び利用者が当該情報を分析においてどのように使用する可能性があるのかを説明している。

##### コミュニケーションの有効性に焦点を当てる

提案は、確定給付制度のエグゼクティブ・サマリーと一部で呼ばれるものにおいて、基本財務諸表上の金額を定量的に分解して開示することを企業に要求している。このエグゼクティブ・サマリーは、利用者が確定給付制度の開示を基本財務諸表と調整するのに役立つであろう。

##### キャッシュ・フローへの影響に関する情報を要求する

提案は、確定給付制度債務が将来キャッシュ・フローにどのように影響を与えると見込まれるのかに関する情報を開示することを企業に要求している。この情報は利用者の情報ニーズに直接に対応している。提案は、企業がこの目的を満たす方法を決定するのに役立つための適用指針及び設例を含んでいる。

##### 利用者が有用と考える情報のみを開示する

提案は、確定給付制度に関する情報のうち、利用価値が限定的であると利用者が考えている種類のもの（例えば、詳細な仮定ごとの感応度分析）を提供することを企業に要求していない。

## ガイダンス案に対するフィードバックへの IASB の対応の要約

公開草案の提案	提案に対するフィードバック	フィードバックへの IASB の対応
<p>開示要求の開発及び起草に対するアプローチ案</p>	<p>開示要求の開発に対するアプローチ案については、回答者の間で広範囲の合意があった。</p> <p>しかし、回答者は、開示要求の起草に対するアプローチについては意見が分かれていた。多数の回答者は、具体的な目的を使用するという提案に同意したが、多数の人が、情報項目に言及する際に、公表されている会計基準書よりも規範性の低い文言を使用するという提案に反対した。少数の回答者は、企業が全体的な開示目的に準拠することを要求されるという提案に関する懸念も示した。</p> <p>回答者は、IASB が開示要求を起草するための「中道アプローチ」を開発することを提案した。このアプローチでは、開示目的には企業が当該目的を満たすために開示することを要求される情報項目が付属することになる。</p> <p>また、多数の回答者は、開示要求の起草及び開発に対するアプローチ案は、単独では、開示の問題点を解決しないであろうとも述べた。これらの回答者は、財務報告に関与するすべての人々の行動変容が、問題点を解決するのに必要であろうという見解を取った。</p> <p>詳細なフィードバックは 13 ページから 24 ページを参照。</p>	<p>IASB は次のことを決定した。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 開示要求の開発に対するアプローチ案を将来の基準設定活動において使用する。</li> <li>● 開示要求を起草するための中道アプローチを開発する。</li> <li>● 開示要求の開発及び起草に対する意図しているアプローチを IFRS 財団ウェブサイトにおいて公表する。</li> </ul>

## IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案に対するフィードバックへの IASB の対応の要約

公開草案の提案	提案に対するフィードバック	フィードバックへの IASB の対応
<p>IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案</p>	<p>IFRS 第 13 号の修正案に対するフィードバックでは、変更点は企業が公正価値測定（特にレベル 2 の公正価値測定）に関する情報を開示する際に効果的な重要性の判断を行うのに役立つであろうと示唆された。</p> <p>しかし、一部の利害関係者は、情報収集のコストに関して懸念を示し、いくつかの領域でより多くのガイダンスを要望した。</p> <p>IAS 第 19 号の修正案に対するフィードバックは、意見が分かれていた。少数の回答者は、公表されている会計基準書からもたらされる開示と比較して、提案は企業が次のようになる結果をもたらすであろうと述べた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 目的適合性のより高い情報を開示する（例えば、確定給付制度に関連した将来キャッシュ・フロー）。</li> <li>● 情報をより効果的に伝達する（例えば、提案されたエグゼクティブ・サマリーは、確定給付負債の純額の調整表とともに、利用者が注記における金額を基本財務諸表における金額と調整することを可能にするであろう）。</li> </ul> <p>しかし、他の回答者は、IAS 第 19 号の修正案の適用からもたらされる開示が、IAS 第 19 号の要求事項からもたらされる開示よりも有用となるかどうかを疑問視した。</p> <p>詳細なフィードバックは 25 ページから 46 ページを参照。</p>	<p>IASB は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の開示要求についての追加の作業は進めないことを決定した。その理由は、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● これら 2 つの会計基準書が選択されたのは、主としてガイダンス案を検証し、ガイダンスを開示要求の開発及び起草に使用するかどうかを IASB が決定する助けとするためであった。</li> <li>● 一部の利害関係者は、IASB がガイダンス案を将来の基準設定活動に適用すること、及び、会計基準書における開示要求の修正は、新しい会計基準書にガイダンス案を適用することの影響を評価した後にのみ検討することを提案した。</li> <li>● 回答者の半数近くが、修正案についてコメントしなかった。極少数は、コメントを拒否した理由としてガイダンス案に反対であることを挙げていた。</li> <li>● これら 2 つの会計基準書における開示要求の修正は、IASB の第 3 次アジェンダ協議で優先事項としては識別されなかった。</li> <li>● 公開草案に対するフィードバックで、テストした会計基準書の修正の作成者にとってのコストが利用者にとっての潜在的な便益を上回る可能性がある指摘された。</li> </ul>

## 進むべき道—開示要求の開発に対するアプローチ

### IASB は次のようにする

開示要求の開発を認識及び測定の要求事項の開発と統合する。

基準設定プロセスの初期に財務諸表利用者及び他の利害関係者と緊密に協力して、次のことを理解する。

- ◇ 利用者はどのような情報を財務諸表において望んでいるのか
- ◇ 利用者は当該情報を使用してどのような評価を行うのか

### IASB は一貫したアプローチを採用する



財務諸表利用者の情報ニーズを理解する



情報ニーズについて作成者及び他の利害関係者と議論する



認識及び測定の要求事項をさせるために要求される開示を理解する



コストと便益の分析を実施する



開示の提案及び要求事項の影響を理解し文書化する



開示要求を開発する際にデジタル報告への影響を考慮する

## 進むべき道—開示要求の起草に対するアプローチ

ガイダンス案を使用して起草される開示要求の構成要素	<p>全体的な開示目的</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 全体的な利用者の情報ニーズについての会計基準書固有の文脈を提供し、企業が重要性の判断を行って具体的な開示目的及び情報項目に関する要求事項を適用できるようにする。</li> </ul>
	<p>具体的な開示目的</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務諸表利用者の詳細な情報ニーズを記述する。</li> <li>● 当該開示目的に準拠することを企業に要求するために「しなければならない」という規範的文言を使用する。</li> <li>● 具体的な開示目的を適用する際に作成者が開示する情報に依拠する「利用者の評価の説明」を付属させる。</li> </ul>
	<p>具体的な開示目的を満たす情報項目</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ほとんどの場合に開示目的を満たすために必要とされる情報を記述するが、場合によっては追加の情報が必要とされることがある。</li> <li>● 当該情報の開示を企業に要求するために「なければならない」という規範的文言を使用する。</li> </ul>

IFRS 会計基準における開示要求の開発及び起草のためのガイダンスは、付録 B 参照。

## ① フィードバックの要約—開示要求の開発に対するアプローチ案

### □ 背景

IASB は、開示要求の開発（特に、十分に具体的な開示目的の開発）において適用されるアプローチを提案した。当該アプローチは IASB が次のことを行うことを伴うことになる。

- 財務諸表の利用者の情報ニーズを理解する
- 利用者の情報ニーズについて作成者及び他の利害関係者と議論する。
- 提案された認識及び測定 of 要求事項をサポートするために、どのような開示が必要かを理解する。
- コストと便益の分析を実施する。
- 開示の提案及び要求事項の影響を理解し文書化する。
- 開示要求を開発する際にデジタル報告への影響を考慮する。

IASB は、開示要求の開発と認識及び測定 of 要求事項とを統合し、基準設定プロセスの初期に財務諸表利用者及び他の利害関係者と緊密に協力する。

### □ 回答者への質問

IASB は利害関係者に、このアプローチに対してコメントがあるかどうかを質問した。

IASB は、この質問に対するフィードバックについて 2022 年 5 月の会議で議論した。（当該会議の[アジェンダ・ペーパー](#)参照）

## 1. 開示要求の開発に対するアプローチ案

### フィードバック

ほとんどすべての回答者（財務諸表利用者の大多数を含む）が、開示要求の開発に対するアプローチ案に同意した。特に、IASB が次のようにすることに同意した。

- 会計基準における開示要求を開発する際に、基準設定プロセスの初期に財務諸表利用者及び他の利害関係者と対話する。
- 開示要求の開発を会計モデルの残りの部分と統合する。
- デジタル報告への影響を考慮する。

極少数の回答者が、たとえ IASB が開示要求の起草についての提案を進めないことを決定するとした場合であっても、IASB が開示要求の開発に対するアプローチ案を採用するよう提案した（6 ページ参照）。

### IASB の対応

アプローチ案への回答者の幅広い合意は、アプローチ案が財務諸表利用者には有用な情報を提供する開示要求を IASB が開発するのに役立つであろうことを示している。したがって、IASB は当該アプローチを文書化し、将来の基準設定活動において開示要求を開発する際に当該アプローチを使用することを決定した。

ガイダンスは、一般に入手可能とするため、IFRS 財団ウェブサイトで公表される。ガイダンスの写しもこのプロジェクト・サマリー及びフィードバック・ステートメントの付録 B に掲載している。あらゆる利害関係者が、ガイダンスにアクセスして IASB が IFRS 会計基準における開示要求をどのように開発するのかを理解することができる。

このガイダンスは「デュー・プロセス・ハンドブック」の要求事項に基づいているが、IASB のデュー・プロセスの一部を構成するものではない。IASB はさまざまなプロジェクトにわたる開示要求の開発及び起草の経験、並びにそれらの要求事項を適用することの影響についての理解を活用して、必要な場合にガイダンスを更新する。

IASB は、このガイダンスの適用を個々のプロジェクトの具体的な状況に合わせる必要がある場合がある。例えば、ガイダンスの開発前に公表された会計基準書を修正する場合、IASB がガイダンスを全面的に適用することは困難である可能性がある。

## ② フィードバックの要約—開示要求の起草に対するアプローチ案

### □ 背景

開示要求の起草に対するアプローチ案は、開示目的を満たす情報を識別し開示するために判断を使用することを企業に促すことによって財務諸表における開示を改善することを目指していた。公開草案は次のことを提案していた。

- 財務諸表利用者の全体的な情報ニーズを記述する全体的な開示目的に準拠することを企業に要求する。
- 利用者の詳細な情報ニーズを記述する具体的な開示目的に準拠することを企業に要求する。
- 具体的な開示目的を、企業が提供する情報を利用者がどのように適用するのかの説明で補足する。
- 具体的な開示目的のそれぞれを、企業が当該目的を満たすために開示する可能性があるか又は場合によっては開示を要求される情報項目と関連づける。

IASB は、この提案に対するフィードバックについて [2022年2月](#) 及び [2022年5月](#) の会議で議論した。

## 1. 開示要求の起草に対するアプローチ案

### フィードバック

極少数の回答者は、アプローチ案は開示の問題点を緩和するのに役立つであろうという見解を取った。しかし、大多数の回答者は、役立つのかどうかを疑問視し、企業は会計基準書で定められている情報項目が要求事項として起草されない場合であっても、当該項目の開示にチェックリスト・アプローチを引き続き適用するであろうと述べた。少数の回答者は、アプローチ案はせいぜい目的適合性のない情報の開示を減少させるだけであろうと述べた。多数の回答者は、財務報告のエコシステムの全体にわたっての行動変容が開示の問題点を解決するために必要とされるであろうことに同意した。

少数の回答者は、開示の問題点の根本的原因は、企業が会計基準書における開示要求を適用する際に効果的な重要性の判断を行っていないことであると述べた。開示要求を起草するためにアプローチ案を使用する代わりに、極少数の回答者は、重要性の原則が適用されるべき旨を IASB が単に強調することを提案した。例えば、すべての会計基準書の開示セクションの最初に IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 31 項への相互参照を記載することが考えられる。

多数の利用者が、アプローチ案が財務情報の比較可能性を低下させ、デジタル情報の利用が困難となることを懸念した。少数の利用者は重要性がない情報については懸念しておらず、非常に長大な財務諸表からも、必要とする情報を抽出できるとした。

多数の回答者は、IASB が開示に対する中道アプローチを開発することを提案した。このアプローチでは開示目的には企業が当該目的を満たすために開示することを要求される情報項目の規範的なリストが付属することとなる。しかし、極少数の回答者は、中道アプローチが開示の問題点を緩和するのに役立つのは企業が開示要求を適用する際に効果的な重要性の判断を行った場合のみであろうと述べた。

### IASB の対応

IASB は開示要求を起草するための中道アプローチを開発することを決定した。

この中道アプローチは、開示要求の開発及び起草に対する IASB のアプローチを正式のものとするようになる。これは開示要求を改善し、開示の問題点をある程度まで緩和することになる。中道アプローチを追求することによって、IASB は財務報告のエコシステムにおける他の利害関係者が開示の問題点を緩和するのを助けることを促すにより適した立場ともなるであろう。

提案に関しての回答者の懸念は、主として規範的な全体的な開示目的及び情報項目に言及する際の規範性のより低い文言に関するものであった。これらの懸念を緩和する中道アプローチは、開示要求の起草に対する IASB のアプローチを改善する可能性がある。

## 2. 全体的な開示目的

### 公開草案の提案

開示要求の起草に対するアプローチ案は、財務諸表利用者の全体的な情報ニーズを記述する全体的な開示目的に準拠することを企業に要求することとなる。当該目的に準拠するため、企業は注記において提供される情報が全体的な利用者の情報ニーズを満たすのに十分であるかどうかを評価することを要求される。そうした情報が不適切である場合には、企業はそうした利用者の情報ニーズを満たすためより多くの情報を提供することを要求されることとなる。

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に次のことを質問した。

- IASB が将来において IFRS 会計基準の中で全体的な開示目的を使用することに同意するかどうか、及び賛成又は反対の理由
- 全体的な開示目的が、企業、監査人及び規制当局が、注記において提供される情報が全体的な利用者の情報ニーズを満たすかどうかを判断するのに役立つであろうことに同意するか、及び賛成又は反対の理由

### フィードバック

全体的な開示目的は、回答者におおむね好意的に受け取られた。フィードバックでは、開示が利用者の情報ニーズを満たすために必要であるかどうかを企業が判断するのに役立つと指摘された。しかし、極少数の回答者は全体的な開示目的が必要なかどうかを疑問視した。これらの目的は IAS 第 1 号における包括的な要求事項を繰り返すものであるからである。

少数の回答者は、全体的な開示目的は提案されたものでは大まかすぎるであろうと懸念した。こうした回答者は、情報の開示が財務諸表の目的の範囲を超える可能性があり、あるいは企業間の情報の比較が困難となる可能性があるとして述べた。

回答者は、企業、監査人及び規制当局が利用者の情報ニーズ及び開示が要求される情報に関してさまざまな見解を有している可能性があり、これは比較可能性の低下につながる可能性があることを示唆した。

(続く)

(続き)

## 2. 全体的な開示目的

### IASB の対応

IASB は、開示目的を起草する際に全体的な開示目的を含めることを決定した。これらの目的は、全体的な利用者の情報ニーズについての会計基準書固有の文脈を提供し、企業が重要性の判断を行って具体的な開示目的及び情報項目に関する要求事項を適用できるようにするからである。

しかし、IASB は、全体的な開示目的に準拠することを企業に要求するために「しなければならない」という規範的文言を使用しないことを決定した。IAS 第 1 号が包括的な要求事項をすでに含んでいるので、この文言は不要とみなされた。

IASB は、全体的な開示目的の焦点が財務諸表の目的及び開示要求の目的と密接に一致することを確保する。この動きは、企業が財務諸表の目的の範囲を超える情報や基本財務諸表に表示した金額と矛盾する情報を開示しなければならないことに関しての回答者の懸念を緩和することを意図している。

### 3. IAS 第 1 号の第 31 項への相互参照

#### 公開草案の提案

公開草案は、IASB が、可能な場合には常に、個々の IFRS 会計基準書の開示セクションにおいて重要性への一般的な又は包括的な参照を行うことを避けることを提案した。

#### フィードバック

フィードバックでは、開示の問題点の主な原因は、IASB が IFRS 会計基準における開示要求を起草する方法ではなく、効果的でない重要性の判断であると指摘されている。このフィードバックを提供した回答者は、各 IFRS 会計基準書において重要性に言及することで、企業、監査人及び規制当局がチェックリスト・アプローチを適用することが阻止されるであろうと述べた。そうした参照により、企業が定性的又は定量的に重要性がある情報を開示することを要求される旨が明確されることにもなる。したがって、少数の回答者は、IASB が各会計基準書の開示セクションの最初に IAS 第 1 号の第 31 項への相互参照を含めることを提案した。

#### IASB の対応

IASB は、各会計基準書の開示セクションの最初に第 31 項への相互参照を含めることや個々の IFRS 会計基準書の開示セクションにおいて重要性への包括的な参照を行うことはしないことを決定した。この決定を行ったのは次の理由からである。

- 重要性は、すべての会計基準書及びすべての要求事項（開示要求を含む）にわたり適用される包括的な概念である。
- 新しい会計基準書に重要性への参照を含めることは、そうした参照を含める修正が行われていない会計基準書にこの概念がどのように適用されるのかに関して混乱を生じさせるおそれがある。
- 企業がそのような参照を単に決まり文句とみなして無視するおそれがある。
- ある会計基準書に十分に起草された開示目的及び当該目的を満たす明確に関連付けられた情報項目を含めるとした場合、企業、監査人及び規制当局が、財務諸表利用者がどのような情報を必要としているのかを理解できるようになるであろう。そうした状況では、企業は開示に関して効果的な重要性の判断を行うことによってはのみ開示目的を満たすことができるであろう。監査人及び規制当局は、その後当該判断を疑問視する余地がある。

## 4. 具体的な開示目的

### 公開草案の提案

開示要求の起草に対するアプローチ案は、財務諸表利用者の詳細な情報ニーズを記述する具体的な開示目的に準拠することを企業に要求することとなる。当該目的に準拠するため、企業は取引、他の事象及び状況について、詳細な利用者の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を開示することを要求される。具体的な開示目的は、企業が当該目的を満たすために提供する情報を利用者がどのように利用するのかの説明で補足されることとなる。

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、具体的な開示目的及び詳細な情報についての利用者の意図している目的の補足説明が次のようなものとなることに同意するかどうかを質問した。

- 企業が財務諸表を作成する際に、目的適合性のある情報を提供し、目的適合性のない情報を除去し、情報をより効果的に伝達するために判断を効果的に適用するのに役立つかどうか、また、そうでない場合、どのような代替的なアプローチが使用できるのか
- 監査人及び規制当局が、企業が財務諸表を作成する際に判断を効果的に適用したのかどうかを判断するための適切な基礎を提供するかどうか、また、そうでない場合にはその理由

### フィードバック

回答者は、公開草案において規範的な要求事項として起草された具体的な開示要求というアイデアをおおむね歓迎した。フィードバックでは、詳細な利用者の情報ニーズを正確に記述する具体的な開示要求は重要性がある情報を企業が識別するのに役立つであろうと指摘された。

IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号における提案に言及して、回答者は不明確に起草された具体的な開示目的及び説明に関して懸念を示した。少数の回答者は、IASB が具体的な開示目的のそれぞれとともに、具体的な開示目的を満たすに当たり企業が開示する情報に依拠して利用者が行う評価の説明を含めることを提案した。

(続く)

(続き)

#### 4. 具体的な開示目的

##### IASB の対応

IASB は次のことを決定した。

- 具体的な開示目的を使用して、詳細な利用者の情報ニーズを記述し、これらの具体的な開示目的を規範的な情報項目と関連付ける。
- 当該開示目的に準拠することを企業に要求するために「しなければならない」という規範的文言を使用する。
- 当該目的を満たす重要性がある情報を識別し開示するために企業が判断を使用することを要求する。

IASB は、財務諸表利用者の詳細な情報ニーズを正確に記述するためにすべての努力を払う。具体的な開示目的には、その具体的な開示目的を満たすにあたり企業が開示する情報に依拠して利用者が行う評価の説明が付属する。当該説明は、具体的な開示目的を満たすために開示することが要求される重要性がある情報を企業が識別するのに役立つことを意図したものである。

IASB は、具体的な開示目的の焦点が財務諸表の目的及び開示要求の目的と密接に合致するようにする。この合致により、具体的な開示目的が財務諸表を通じて満たすことができる利用者の情報ニーズの大半をカバーするようになる。

## 5. 情報項目

### 公開草案の提案

開示要求の起草に対するアプローチ案は、次のようなものとなる。

- 開示目的に準拠することを企業に要求するために、規範的な文言を使用する。
- 具体的な開示目的を満たすための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。したがって、企業は自らの状況において開示すべき情報を決定するために判断を適用することが必要となる。

このアプローチは、情報の開示にチェックリスト・アプローチを使用するのではなく、ある会計基準書の開示目的が企業の状況において満たされるかどうかを企業が決定するよう促すことを意図したものである。

IASB は、情報項目を識別する際に、この規範性のより低い文言（「強制ではないが、次のような情報は企業が当該開示目的を満たすことができるようにする可能性がある。」）を使用することを提案している。

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、提案されたアプローチに同意するかどうか、また、同意しない場合には、どのような代替的なアプローチを提案するのか及びその理由を質問した。

また、IASB は提案されたアプローチが以下のものとなるかどうかについて利害関係者の見解を求めた。

- 企業が IFRS 会計基準における開示要求をチェックリストとして使用するのを阻止する。
- 実務において運用可能であり強制可能である。
- 開示の問題点の緩和に寄与する（例えば、企業が財務諸表において意思決定に有用な情報を提供するのに役立つことによって）

利害関係者は、このアプローチ案のコスト（適用初年度とその後の年度の両方）についてコメントすることも求められた。

（続く）

(続き)

## 5. 情報項目

### フィードバック

大多数の回答者が、情報項目に言及する際に会計基準において規範性のより低い文言を使用するという提案に反対した。これらの回答者は、規範性のより低い文言を使用すると、企業が具体的な開示目的をさまざまな方法で満たす可能性があるため、比較可能性が低下するであろうと述べた。

また、回答者は、この提案は適用にコストがかかるであろうとも述べた。利用者の情報ニーズを満たすために、企業は財務報告システム及びガバナンスのプロセスのほか、スタッフの教育や募集を変更することが必要となるからである。さらに、この提案に対してコメントした作成者は、作成者の判断の説明及び調査に関する監査報酬が増加すると予想した。

回答者は、この提案はIFRS会計基準における開示要求を企業がチェックリストのように適用することを阻止する上で効果的ではないであろうと述べた。企業がチェックリスト・アプローチの使用を継続する動機となる要因には次のものが含まれる。

- 財務諸表のすべての主要な利用者の情報ニーズを満たす義務
- 監査人及び規制当局との困難な議論を避けたいという希望
- IFRS会計基準に加えて業種固有の規制（例えば、銀行業及び金融サービス業において）に準拠する義務

少数の回答者は、より小規模の又は高度化がより少ない企業は、開示において判断を行使するのに必要となるシステムやリソースが欠けている場合があり、そのためすべての項目（強制でないとしてされている項目を含めて）を開示する方が簡単だと考えるであろうと述べた。

また、回答者は、情報項目に言及する際に規範性のより低い文言を使用することは、実務において適用が困難であろうという見解をとった。判断を効果的に適用するために、作成者には追加のコスト及び労力が生じる可能性があり、また、少数の作成者は専門性及びリソース（スタッフ、システム及びプロセスなど）が欠けている場合がある。財務報告のシステム及びプロセスが高度化された作成者であっても、新しいアプローチに対応するためにこれらのシステムを更新することが必要となる場合がある。

また、多数の回答者は、アプローチ案は強制可能ではないであろうとも述べた。その理由は、

- 企業、監査人及び規制当局は、判断を適用するにあたり、利用者の情報ニーズが満たされたかどうかに関して異なる結論に至る可能性がある。目的についての解釈の相違により、監査人及び規制当局が開示要求を強制することが困難となる可能性がある。
- 一部の企業、特に高度に規制されている法域及び産業（銀行や金融サービスなど）における企業は、すべての利用可能な情報を開示しないことの法的リスクを許容できないほど高いと考える。規制当局がテンプレートを使用して当該開示要求を企業が準拠することを強制するからである。

極少数の回答者が、この提案はますます一般化し価値あるものとなっているデジタル報告と両立不能であると述べた。提案では、企業は具体的な情報項目の開示を要求されず、その代わりに他の情報項目で開示目的を満たすことができる。企業は企業固有のタグ又は拡張子を使用する可能性が高いであろう。その場合、利用者は多数の企業について同じ情報項目を抽出し比較し分析することが困難と感じるであろう。

(続く)

(続き)

## 5. 情報項目

### フィードバック

回答者は、具体的な開示目的は、当該開示目的を満たすための規範的な情報項目と組み合わせると、次のようになるであろうと指摘した。

- 企業間の比較可能性を達成しつつ、重要性がある場合にはより多くの企業固有の情報の開示を可能とするのに役立つ。
- 財務諸表利用者が情報項目をデジタル的に抽出し比較し分析するのに役立つ。
- 具体的な開示目的に準拠する際に重要性の原則を適用するよう促すことによって、重要性がある情報を企業が提供するのに役立つ。
- 公開草案で提案したアプローチ（企業による判断の行使に非常に依拠している）よりも時間の消費及びコストが低くなる。

少数の回答者は、IASB がすべての具体的な開示目的を規範的な情報項目と規範性のより低い情報項目の両方（規範的な情報項目にウェイトを置いて）で補完することを検討するよう提案した。

### IASB の対応

IASB は、具体的な開示目的を満たすために、情報項目を識別し、これらの情報項目を開示することを企業に要求するために「しなければならない」という規範的文言を使用することを決定した。IASB は、会計基準書の開示セクションに記述されているすべての情報項目を1つ又は複数の具体的な開示目的と明示的に関連付ける。そうした関連付けにより、具体的な開示目的と開示すべき情報項目との関係が明確化され、したがって、詳細な利用者の情報ニーズを満たすために何を開示すべきかに関して企業が効果的な重要性の判断を行うのに役立つ。

IASB は、具体的な開示目的を規範的な情報項目及び規範性のより低い情報項目で補完する可能性を検討した。IASB は、規範的な情報項目と規範性のより低い情報項目との間に明確で一貫した区別をすることは困難である可能性があると結論を下した。

情報項目を開発する際に、IASB は次のようにする。

- 関連づけられた具体的な開示目的を満たすために通常要求される情報項目を開示することを企業に要求する。重要性の原則の適用により、企業は、ある会計基準書で定められている情報項目のうちの1つ、一部又は全部を開示することができるようになるか、あるいは、当該会計基準書で定められていない追加の情報項目が具体的な開示目的を満たすために要求される場合にはその追加の情報項目を開示することができるようになる。
- それぞれのケースについて、具体的な開示目的に関連付けるべき情報項目の数を決定する。
- ある具体的な開示目的について、例えば、当該目的の意図が企業固有の情報の開示を企業に要求することである場合には、当該目的についての情報項目を省略することを決定できる。

### 3 フィードバックの要約—IFRS 第 13 号「公正価値測定」の修正案

#### □ 背景

利用者は、企業が IFRS 第 13 号を適用して行う公正価値測定の開示は、一般的には利用者のニーズを満たす情報を含んでいると述べた。しかし、利用者は、これらの開示は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や、重要性がある公正価値測定に関する情報が限定的であることが多いと述べた。例えば、企業は公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に区分された測定に関しては不必要に詳細な情報を提供するが、重要性があるレベル 2 の公正価値測定のうち測定の不確実性に関してレベル 3 に近いものに関しては不十分な情報しか提供しないことが多い。また、これらの開示は企業が提供するにはコストもかかる。

IASB は、IFRS 第 13 号の開示要求をガイダンス案に従って開発した要求事項の新しいセットに置き換えることを提案した。これらの提案は次のことを含んでいた。

- 利用者の情報ニーズを記述する全体的な開示目的及び具体的な開示目的を作成し、当該ニーズを満たすために何を開示すべきかに関して判断を行使することを企業に要求する。
- 開示目的を満たすために必要な詳細を検討し、目的適合性のある情報が目的適合性のない詳細によって不明瞭にされないようにすることを企業に要求する。
- 公正価値ヒエラルキーの特定のレベルへの言及を避け、それにより、特定の公正価値測定に関して重要性に関係なく詳細な開示が要求されるという認識をなくす。
- 利用者が有用であると述べている情報項目

IASB は、これらの提案に対するフィードバックについて [2022 年 2 月](#)と [2022 年 5 月](#)の会議で議論した。

#### フィードバックの要約及び IASB の対応

IASB は、IFRS 第 13 号の開示要求について追加の作業を進めないことを決定した。その理由は、

- IFRS 第 13 号が選択されたのは、主としてガイダンス案を検証すること及びガイダンスを将来の基準設定活動において開示要求の開発及び起草に使用すべきかどうかを IASB が決定するのに役立てるためであった。
- IFRS 第 13 号の適用後レビューで、公正価値測定に関する開示は利用者にとって有用であることが発見された。
- 測定の不確実性の点でレベル 3 に近いレベル 2 の測定に関する情報が財務諸表利用者にとって重要性があると企業が結論を下すとした場合には、IAS 第 1 号の第 31 項の要求事項により企業が当該情報を開示することになる。
- IFRS 第 13 号の開示要求についての作業は、第 3 次アジェンダ協議において優先事項として識別されなかった。

## 1. 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

### 公開草案の提案

IASB は、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の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財務諸表利用者が評価できるようにする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た。この提案は利用者が次のことを理解できるようにすることを意図していた。

- それらの資産及び負債のクラスは企業の財政状態及び業績に対してどのくらい重要か
- それらの公正価値測定はどのように決定されたか
- それらの測定の変動は報告期間の末日現在の企業の財務諸表にどのように影響を与えた可能性があるか

### 回答者への質問

IASB は、この提案された目的が、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関する全体的な利用者の情報ニーズを満たす有用な情報を企業が提供することとなるであろうことに同意するかどうかを利害関係者に質問した。利害関係者が当該提案に反対である場合には、IASB は、どのような代替的な目的を利害関係者は提案するのか及びその理由を質問した。

### フィードバック

多数の回答者は、提案された全体的な開示目的に同意した。しかし、少数の回答者は、現在の要求事項よりも有用な情報を企業が提供することになるのかどうかを疑問視した。提案された目的は一般的なものであり、IFRS 第 13 号における開示目的に類似しているからである。

## 2. 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

### 公開草案の提案

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、IASB は、下記に関する情報を開示することを企業に要求する具体的な開示目的を提案した。

- 公正価値ヒエラルキーの各レベルの中の資産及び負債
- それらの公正価値測定に関連した測定の不確実性
- 合理的に考え得る代替的な公正価値測定（IFRS 第 13 号ですでに要求している感応度分析を置き換える）
- それらの公正価値測定の変動の理由

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に次のことを質問した。

- 提案した具体的な開示目的は、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関する詳細な利用者の情報ニーズを捕捉していることに同意するかどうか。反対の場合、どのような変更を提案するか。
- 提案した具体的な開示目的は、重要性がある公正価値測定に関する情報を企業が提供することとなり、重要性がない公正価値測定に関する情報は提供しなくなるであろうということに同意するかどうか。
- 具体的な開示目的の便益は当該目的を満たすことのコストを正当化するであろうということに同意するかどうか。反対の場合、目的をどのように変更して便益がコストを正当化するようにすることが考えられるか。
- 提案した具体的な開示目的について他にコメントがあるかどうか。

(続く)

(続き)

## 2. 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

### フィードバック

提案した具体的な開示目的には、意見の分かれた回答が寄せられた。極少数の回答者（利用者を含む）は、当該目的は公正価値測定の増減及び不確実性に関して目的適合性のより高い情報をもたらすであろうと述べた。

利用者は、開示はレベル 3 の項目ではなく、特徴を共有していて不確実性に晒されているレベル 2 の項目の方に焦点をより多く当てることを提案した。しかし、多数の回答者は、目的適合性のない開示を避けるため、これらの開示はレベル 3 の測定、又はレベル 3 に近いレベル 2 の測定に限定すべきであると述べた。

また、回答者は、開示の増加の範囲をレベル 3 以外の測定に拡大するには、当該情報を収集分析するために、大幅なプロセス変更と追加のコストが必要となることも懸念した。少数の回答者は IASB に、どのレベル 2 の公正価値測定がレベル 3 に近いのかについて、より多くのガイダンスを要望した。

回答者は、公正価値ヒエラルキーの各レベルの中の資産及び負債についての具体的な開示目的が不明確であるという懸念も指摘した。

重大な観察可能でないインプットの変更についての感応度分析を合理的に考え得る代替的な公正価値測定に置き換えるという提案に関しては、回答者の見解は分かっていた。極少数の利用者は、感応度分析は非常に重要な情報であり要求すべきであると述べたが、別の極少数はそれらの用途は限定的である可能性があるコメントした。

他の回答者は、合理的に考え得る代替的な公正価値測定は、作成が困難でコストがかかり、感応度分析よりも提供する情報の有用性が低く、企業の公正価値測定への信頼を損なうであろうと述べた。

### 3. 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を満たす情報

#### 公開草案の提案

IASB は、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を満たすための情報項目を提案した。これらの情報項目は、それぞれの具体的な開示目的とともに要約されている。

#### 公正価値ヒエラルキーの各レベルの中の資産及び負債

提案は、公正価値ヒエラルキーの各レベルについて、当報告期間の末日現在の公正価値で測定する資産及び負債の各クラスについての公正価値測定を開示することを企業に要求することとなる。この要求の論拠は、財務諸表利用者はこの情報を、資産及び負債の公正価値測定が公正価値ヒエラルキーのどこに属するのかについての企業の評価における相対的な主観性を理解するために常に必要とするということであった。

IASB は、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目を含めることも提案した。公正価値ヒエラルキーの各レベルの中の資産及び負債の各クラスの特徴の記述などである。

#### 公正価値測定に関連した測定の不確実性

提案では、企業は金融資産及び金融負債のグループを測定するために IFRS 第 13 号の第 48 項を使用したかどうかを開示することを要求される。IASB の見解では、企業がこのような会計方針の選択を行い、その選択の影響に重要性がある場合には、こ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。

提案は、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目も含むこととなる。公正価値を測定するにあたり使用した重大な測定技法及びインプットの記述などである。

(続く)

(続き)

### 3. 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を満たす情報

#### 考え得る代替的な公正価値測定

IASB は、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目を含めることを提案した。これは次のもので構成されていた。

- 公正価値の算定に使用した重大なインプットにより生じる不確実性の記述（当該インプットが報告期間の末日現在で合理的に相違していた可能性があり、著しく高いか又は低い公正価値測定を生じさせたであろう場合）
- 報告期間の末日現在で合理的に考え得たインプットを使用した代替的な公正価値測定の範囲
- 代替的な公正価値測定の範囲がどのように計算されたのかの説明
- 使用した各インプット間の相互関係、及びそれらの相互関係が報告期間の末日現在で合理的に考え得たインプットを使用することが公正価値測定に与える影響をどのように拡大又は緩和するのかの記述

IASB は、場合によっては、個々のインプットの合理的に考え得る変動に関する情報が、当該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として予想した。他の場合には、個々のインプットの増減に関する情報は目的適合性がない可能性があり、企業は考え得る公正価値測定の全体的な範囲を開示することによって具体的な開示目的を満たす可能性がある。

#### 公正価値測定の変動の理由

提案は、公正価値測定の変動の重大な理由の調整表（期首残高から期末残高まで）を提供することを企業に要求することとなる。この情報の開示は、公正価値測定の変動の増減を財務諸表利用者が理解できるようにするであろう。

また IASB は、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目を含めることを提案した。これは次のもので構成されていた。

- 公正価値ヒエラルキーのレベル 3 以外の経常的な公正価値測定の変動の重大な理由の説明。このような説明は、レベル 2 に区分されているがレベル 3 に近い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。
- 報告期間中における公正価値ヒエラルキーのレベル間の振替の理由
- レベル間の振替がいつ発生したとみなされるのかを決定するための企業の会計方針

(続く)

(続き)

### 3. 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を満たす情報

#### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、提案した情報項目は関連付けられた具体的な開示目的を企業が満たすのに役立つであろうことに同意するかどうかを質問した。

#### フィードバック

多数の回答者は、公正価値測定の変動の重大な理由の調整表を提供するよう企業に要求することに同意した。この開示は、レベル 3 の測定の重大な増減を利用者が理解できるようにするであろう。しかし、数社の銀行及び金融サービス企業は、表形式を強制すること又は情報の内容についての具体的な要求事項に反対し、企業がこの点で判断を使用することを認めるべきであると述べた。

回答者は、企業がレベル 1 及びレベル 2 の測定について開示することを要求される選択された変動を IASB が定めることを提案した。公正価値ヒエラルキーへの振替又はそこからの振替に関する情報は、購入、販売、発行又は決済などの変動に関する情報よりも有用であろうと指摘された。

極少数の回答者は、公正価値ヒエラルキーの各レベル間での振替の理由の開示を強制とすることを提案した。

また、極少数の回答者は、レベル間の振替がいつ生じたとみなされるのかを決定するための方針を開示することを企業が要求されない場合には、企業はその開示をしないと決定する可能性があるとして述べた。この非開示は IFRS 第 13 号の第 95 項の要求と不整合となる。さらに、利用者は同じ方針が各レベルへの振替又は各レベルからの振替に適用されるかどうかを決定することができないであろう。これらの回答者は、提案された情報項目を IASB が強制的な要求とすることを提案した。

#### 4. 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開示する資産及び負債についての具体的な開示目的

##### 公開草案の提案

IASB は、次のこと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する具体的な開示目的を提案した。

- 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開示する資産及び負債の各クラスの金額、性質及び他の特性
- それらの資産及び負債のクラスが、公正価値ヒエラルキーにおける区分にどのように影響を与えるか

##### 回答者への質問

IASB は利害関係者に次のことを質問した。

- 提案した具体的な開示目的は、当初認識後に財政状態計算書において公正価値で測定しないが、公正価値を注記において開示する資産及び負債に関して有用な情報を企業が提供することとなるであろうことに同意するかどうか、同意しない場合、どのような変更を提案するか
- 提案した具体的な開示目的は、公正価値で測定していないが公正価値が注記に開示されている資産及び負債に関する有用な情報を企業が提供することになるということに同意するか
- 具体的な開示目的の便益は当該目的を満たすためのコストを正当化することに同意するかどうか、同意しない場合、便益がコストを正当化するように目的をどのように変更することが考えられるか
- 提案した具体的な開示目的について他にコメントがあるかどうか

##### フィードバック

多数の回答者は、提案した具体的な開示目的は詳細な利用者の情報ニーズを捕捉しており、企業が有用な情報を提供することとなるであろうことに同意した。また、便益は目的を満たすためのコストを正当化するであろうという全般的な合意もあった。しかし、少数の回答者はそうした開示の有用性を疑問視し、IFRS 第7号「金融商品：開示」が金融商品から生じるリスクに関する情報をすでに要求していると述べた。また、回答者はこの情報の入手のコストは、特に銀行については、便益を上回るであろうとも述べた。

## 5. 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開示する資産及び負債についての具体的な開示目的を満たす情報

### 公開草案の提案

IASB は、公正価値ヒエラルキーの各レベルについて、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開示する資産及び負債の各クラスの測定を開示するよう企業に要求することを提案した。IASB の見解は、財務諸表利用者は、資産及び負債の測定が公正価値ヒエラルキーのどこに属するのかを評価する際に伴う主観性を理解するために、この情報を常に必要とするであろうというものであった。

提案は、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目も含んでいた。すなわち、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開示する資産及び負債の性質、リスク及び他の特性についての記述である。

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、提案した情報項目は関連付けられた具体的な開示目的を企業が満たすのに役立つであろうことに同意するかどうかを質問した。

### フィードバック

多数の回答者は、公正価値ヒエラルキーのすべてのレベルについて、資産及び負債の各クラスの公正価値測定を開示することを企業に要求する IASB の提案は、利用者に有用な情報を提供するであろうことに同意した。そうした情報には、当該資産及び負債が組成されて以降に市場がどのように動いたのかや、将来キャッシュ・フローに関する見通しについての追加の洞察が含まれる可能性がある。

しかし、極少数の回答者は、提案で使用されている文言は IFRS 第 13 号の第 93 項(b)で使用されている文言よりも明確でないと述べた。また、極少数の回答者は、当該項目を強制とすることにも反対した。これらの回答者は、そうした情報は主として企業価値を計算するために使用されるものであり、当該項目の性質及びその他の特性並びに公正価値と帳簿価額との差額に関する情報がこの目的には適切であると述べた。

多数の回答者は、提案した強制でない情報項目に同意した。しかし、極少数の回答者は、具体的な開示目的は強制でない情報項目と類似していると述べ、企業が後者を開示せずに前者をどのように満たせるのかを疑問視した。このため、彼らはこの情報項目を強制とすることを提案した。

### 3 フィードバックの要約—IAS 第 19 号「従業員給付」の修正案

#### □ 背景

利用者は、企業が IAS 第 19 号を適用して行う確定給付制度の開示は、利用者のニーズを満たすには不十分であることが多いと述べた。これらの開示は、確定給付制度が将来キャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかに関して不十分な情報しか含んでおらず、用途が限定的な不必要に詳細な情報（包括的な感応度分析など）を含んでいることが多い。利用者は、コミュニケーションの有効性についての課題も強調した。

同時に、企業は従業員給付の開示は作成の負担が大きいと述べた。企業はキャッシュ・フローへの影響に関する情報は重要であり、利用者にとって目的適合性が限定的である詳細な開示の多くよりも作成の負担が少ないであろうことに同意した。

IASB は、IAS 第 19 号の開示要求をガイダンス案を適用した要求事項の新しいセットに置き換えることを提案した。これらの提案は次のことを含んでいた。

- 利用者の情報ニーズを記述する全体的な開示目的及び具体的な開示目的を作成し、当該ニーズを満たすために何を開示すべきかに関して判断を行使することを企業に要求する。
- 基本財務諸表上の金額を定量的に分解して開示することを企業に要求する。
- 確定給付制度債務が将来キャッシュ・フローにどのように影響を与えると見込まれるのかに関する情報の開示を企業に要求する。
- 詳細な仮定ごとの感応度分析の要求を削除する。

IASB は、これらの提案に対するフィードバックについて [2022 年 2 月](#)と [2022 年 5 月](#)の会議で議論した。

#### フィードバックの要約及び IASB の対応

IASB は、IAS 第 19 号の開示要求について追加の作業を進めないことを決定した。その理由は、

- 作成者からのフィードバック（フィールドワークの結果を含む）で、IAS 第 19 号の修正案の適用が提供される情報の著しい改善をもたらす可能性は低いことが示唆されている。
- IAS 第 19 号の的を絞った改善は追加の作業が必要となる。例えば、短期従業員給付、確定拠出制度、その他の長期従業員給付及び解雇給付についての具体的な開示目的を満たす情報項目を開発するためである。
- IAS 第 19 号の開示要求の適用はすでに、確定給付制度に関連した将来キャッシュ・フローを利用者が評価するのを支援する情報を企業が間接的に提供する結果となっている。
- IAS 第 19 号の開示要求についての追加の作業は、IASB が第 3 次アジェンダ協議において設定した優先順位付けの要件を満たす可能性が低いであろう。

## 1. 確定給付制度についての全体的な開示目的

### 公開草案の提案

IASB は、財務諸表利用者が次のことをできるようにする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た。

- 確定給付制度が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかを評価する。
- 企業の確定給付制度に関連したリスク及び不確実性を評価する。

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、提案した全体的な開示目的が確定給付制度に関しての全体的な利用者の情報ニーズを満たす有用な情報を企業が提供することとなるであろうことに同意するかどうか、同意しない場合には、どのような代替的な目的を提案するのか及びその理由を質問した。

### フィードバック

極少数の回答者は、提案された全体的な開示目的に同意した。しかし、少数の回答者は、全体的な開示目的は大まかすぎて、企業が利用者の情報ニーズを識別し、どのような情報が当該ニーズを満たすのかを正確に決定するのに役立つと述べた。

少数の回答者は、提案された全体的な開示目的を提案された具体的な開示目的とともに適用することからもたらされる開示は、IAS 第 19 号における現在の要求事項を適用することからもたらされる開示よりずっと有用となるわけではないであろうと述べた。

## 2. 確定給付制度についての具体的な開示目的

### 公開草案の提案

IASB は、下記に関する情報を開示することを企業に要求する具体的な開示目的を提案した。

- 確定給付制度に関する基本財務諸表上の金額
- 確定給付制度の性質及びそれに関連したリスク
- 確定給付制度に関する予想将来キャッシュ・フロー
- 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
- 確定給付制度債務に関連した測定の不確実性
- 確定給付制度について財政状態計算書に認識した金額の変動の理由

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に次のことを質問した。

- 提案した具体的な開示目的は、確定給付制度に対する詳細な利用者の情報ニーズを捕捉していたかどうか
- 提案した具体的な開示目的は、企業が財務諸表において確定給付制度に関する目的適合性のある情報を提供し、そうした制度に関して目的適合性のない情報を開示しなくなる結果をもたらすかどうか
- 具体的な開示目的の便益は、それらを満たすためのコストを正当化するかどうか

(続く)

(続き)

## 2. 確定給付制度についての具体的な開示目的

### フィードバック

多数の回答者は、IAS 第 19 号における提案された具体的な開示目的を、公開草案で説明されている理由で支持した。しかし、少数の回答者は、確定給付制度についての具体的な開示目的は、大まかすぎて、どのような情報がこれらの目的を満たすことになるのかを企業が正確に判断するのに役立つと述べた。それらの回答者のうち極少数は、基本財務諸表における金額についての具体的な開示目的と全体的な開示目的における類似した文言を引用して、具体的な開示目的は、全体的な開示目的と重複させるのではなく、精密なものとするべきであると述べた。

極少数の回答者は、具体的な開示目的で要求されている情報は、利用者が彼らの分析に含めるべき金額を識別するのに役立つことを意図したものであるという提案された説明に関して懸念を示した。これらの作成者は、利用者がどのような分析を使用しているのかや、どのようなインプットを利用者が分析において必要としているのかを知らないと、具体的な開示目的を適用することが困難になるであろうと述べた。

極少数の回答者は、確定給付制度についての具体的な開示目的の適用からの予想される便益は、IASB が示した理由で、開示目的を満たすためのコストを正当化するであろうと述べた。これらの回答者は、提案された開示目的を満たすために必要な情報の大半は、企業が IAS 第 19 号の開示要求を適用する際にすでに収集されているであろうと考えた。しかし、少数の回答者は、提案は IAS 第 19 号にすでに含まれている要求事項に対しての改善をほとんど示していないという理由から、便益がコストを正当化するという考えに疑問を持った。

### 3. 確定給付制度についての具体的な開示目的を満たすための情報

#### 公開草案の提案

IASB は、確定給付制度についての具体的な開示目的を満たすための情報項目を提案した。これらは具体的な開示目的のそれぞれとともに要約されている。

#### 確定給付制度に係る基本財務諸表上の金額

提案では、企業は下記を開示することを要求される。

- 純損益計算書に含まれている確定給付費用（当期勤務費用、過去勤務費用、清算による利得又は損失、確定給付負債の純額に係る利息純額などの内訳を識別）
- 包括利益を表示する計算書に含まれている確定給付費用（数理計算上の差異及び制度資産に係る収益などの内訳を識別）
- 財政状態計算書上の確定給付負債又は確定給付資産の純額（制度資産の公正価値、確定給付債務の現在価値及び資産上限額の影響などの内訳を識別）
- 確定給付制度から生じた繰延税金資産又は繰延税金負債
- キャッシュ・フロー計算書上の金額（確定給付制度への企業の拠出などの内訳を識別）

IASB の見解では、各基本財務諸表に認識された確定給付制度に係る金額に関する情報、及び当該金額の内訳は、確定給付制度から生じた基本財務諸表上の金額を財務諸表利用者が理解できるようにするために常に必要であろう。

#### 確定給付制度の性質及びそれに関連したリスク

IASB は、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目を提案した。これは次のもので構成されていた。

- 当該制度が提供する給付についての記述
- 確定給付制度の状況（当該制度が新規加入者に対して開放されているか閉鎖されているかなど）
- 当報告期間における制度改訂、縮小及び清算の記述
- 制度がどのように統治され管理されているかの記述（制度の運営方法に影響を与えている規制上の枠組みを含む）

（続く）

(続き)

### 3. 確定給付制度についての具体的な開示目的を満たすための情報

- 制度固有の投資リスクの記述（リスクの重大な集中を含む）。例えば、制度資産が主として1つの投資クラスに投資された場合には、企業はこのような集中に晒されるというリスクの説明を提供する。
- 企業（又は制度の受託者又は管理者）が識別されたリスクを管理するために使用している方針及びプロセスの記述
- 制度についての投資戦略の記述（資産・負債マッチング戦略の使用など）
- 制度資産の公正価値の資産クラス（資産のリスクと特性を区別する）別の内訳。そうした内訳には、企業が制度資産として保有している譲渡可能な金融商品の公正価値及び企業が使用している制度資産（企業が占有している不動産など）の公正価値が含まれる可能性がある。
- 制度資産に係る期待収益

#### 確定給付制度に係る予想将来キャッシュ・フロー

IASBは、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目を含めることを提案した。これは次のもので構成されていた。

- 報告期間の末日現在で認識している確定給付債務を決済するために必要となる予想される将来の拠出に影響を与える積立ての契約又は方針の記述。そうした契約には、制度の受託者又は管理者と締結した契約が含まれる可能性がある。
- 報告期間の末日現在で認識されている確定給付債務を決済するために必要となる予想される将来の拠出に関する定量的な情報。そうした情報には、積立てのある制度についての制度に対する予想される将来の拠出、又は積立のない制度についての制度加入者への予想される支払が含まれる可能性がある。
- 予想される将来の拠出に影響を与える規制上の又はその他の契約の記述。そうした契約に関する情報には、既知の最低積立要件、又は適切な期間帯における合意された積立てのコミットメントが含まれる可能性がある。
- 予想される将来の拠出の予想されるパターン又は率に関する情報。例えば、予想される将来の拠出が、当報告期間に行われた拠出と同様と見込まれるか、又はそれより大きいか若しくは小さいと見込まれるか、及びその理由である。

#### 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

IASBは、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目を含めることを提案した。これは次のもので構成されていた。

- 確定給付制度債務の加重平均デュレーション
- 確定給付制度に基づいて支払うべき給付が支払われると見込まれる年数

(続く)

(続き)

### 3. 確定給付制度についての具体的な開示目的を満たすための情報

#### 確定給付制度に関連した測定の不確実性

IASB は、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目を含めることを提案した。これは次のもので構成されていた。

- 確定給付制度債務の算定に使用した重大な人口統計上及び財務上の数理計算上の仮定
- 使用した数理計算上の仮定の決定に対する企業のアプローチ（物価上昇率がどのように評価されたかや、寿命の仮定を決定するために使用したモデルなど）
- 数理計算上の仮定を当報告期間中に大きく変更した理由
- 当報告期間の末日現在で合理的に可能性があり確定給付制度債務を著しく変動させる可能性のあった代替的な数理計算上の仮定
- 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の記述

#### 確定給付制度について財政状態計算書に認識した金額の変動の理由

提案は、確定給付負債又は確定給付資産の純額の重大な変動理由の調整表（期首残高から期末残高に）を提供することを企業に要求するものとなる。IASB は変動理由の網羅的でないリストも示した。

IASB は、企業が具体的な開示目的を満たせるようにする可能性のある強制でない情報項目を含めることを提案した。これは次のもので構成されていた。

- 補填の権利の重大な変動理由の記述的な説明又は調整表
- 補填の権利とそれに関連する確定給付制度債務との関係の記述

#### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、提案した情報項目が関連付けられた具体的な開示目的を企業が満たすのに役立つことに同意するかどうかを質問した。

(続く)

(続き)

### 3. 確定給付制度についての具体的な開示目的を満たすための情報

#### フィードバック

極少数の回答者は、提案された強制でない情報項目は強制とすべきであると述べた。その理由は、

- それらの情報項目は、公表されている IAS 第 19 号の開示要求に類似している。
- 企業は、重要性がある場合、それらの情報項目を開示することによってのみ、提案された具体的な開示目的を満たすことができる。

#### 確定給付制度に係る基本財務諸表上の金額

大多数の回答者は、確定給付制度から生じた繰延税金資産又は繰延税金負債を開示するという提案された要求事項に反対した。これらの回答者は、企業はこれらの金額を法人所得税の開示の一部として開示することをすでに要求されているので、IASB の提案の理由が分からないと述べた。

#### 確定給付制度の性質及びそれに関連したリスク

極少数の回答者は、確定給付制度の性質及びそれに関連したリスクに係る IAS 第 19 号の開示要求は、長大な決まり文句の説明的な情報を生じさせていると明示的に述べた。これらの回答者は、提案された具体的な開示目的はこの説明的な情報を制限し、より有用な情報を確保するのに役立つであろうことに同意した。しかし、他の回答者は、提案された情報項目はやはり企業が決まり文句の情報を開示する結果を生じさせる可能性があるとして述べた。

極少数の回答者は、制度資産に係る期待収益の開示の提案に関して懸念を示した。これらの回答者は、有用な情報を提供するような意味のある数字を企業が決定することは困難であろうと述べた。

#### 確定給付制度に係る予想される将来キャッシュ・フロー

極少数の回答者は、確定給付制度が将来の予想キャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかに関する情報は、利用者がキャッシュ・フロー予測を行うのに役立つであろうと述べた。しかし、回答者は、提案は IAS 第 19 号にすでに含まれている要求事項と類似していると指摘し、利用者が受け取る情報が提案で改善されるかどうかを疑問視した。

極少数の回答者は、「将来の拠出」という用語が何を意味するのかを IASB がさらに明確化することを提案した。これらの回答者は、将来の拠出は制度への拠出のほかに制度加入者への給付支払が含まれるのかどうか不明確であると述べた。IAS 第 19 号の第 147 項は、翌事業年度について予想される制度への拠出及び給付支払の満期分析の開示を要求している。

(続く)

(続き)

### 3. 確定給付制度についての具体的な開示目的を満たすための情報

極少数の回答者は、確定給付制度が将来キャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかに関する統合された情報を企業が提供することを認めるという提案に反対した。企業が報告期間の末日現在で認識している確定給付債務を決済するために必要となる予想将来キャッシュ・フローとその他の予想将来キャッシュ・フローとを区別しない限り、利用者が企業間で情報を比較することができなくなるという懸念があった。

極少数の回答者は、企業が将来の勤務に対する拠出を予想される将来の拠出に含めることを IASB が禁止することを提案した。彼らはまた、将来の拠出は、全部積立ての制度については拠出、未積立ての制度については制度加入者への給付支払、一部積立ての制度については基金への拠出と制度加入者への給付支払の両方である旨を IASB が明確化することも提案した。

極少数の回答者からのもう 1 つの提案は、企業が将来キャッシュ・フローを開示することを要求される期間を IASB が定めることであった。これらの回答者は、確定給付制度のルール及び規則の下で、確定給付負債（資産）の純額の測定が、確定給付制度の積立て状況が測定される方法及び予想される将来の給付が決定される方法とどのように異なる可能性があるのかを示す例示を IASB が開発することも提案した。

#### 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

大多数の回答者は、提案された開示目的及び情報項目に反対した。彼らは、企業が提案された情報を閉鎖されている制度についてのみ開示することの便益や、金額が支払われると見込まれる期間を関係する金額を開示せずに企業が開示することの有用性を疑問視した。

#### 確定給付制度に関連した測定の不確実性

大多数の回答者は、IASB が企業に対し、具体的な開示目的を満たすために重大な数理計算上の仮定を開示するよう要求することを提案した。極少数の回答者は、利用者がインプットを企業間で比較できるようにするため、すべての企業が開示することを要求される数理計算上の仮定の最小限のセットを定めることを提案した。

極少数の回答者は、企業が割引率を決定する際に行った仮定を開示するよう IASB が明示的に要求することも提案した。実務上、これらの仮定は主観的であり企業が判断を行使することが必要となるからである。

極少数の回答者の見解では、いくつかの提案された情報項目（例えば、当報告期間の末日現在で合理的に可能性があった代替的な数理計算上の仮定）は、どのような情報が企業から期待されているのかに関して、あまりにも大まかで精密でなかった。

大多数の回答者（コメントした多数の利用者を含む）は、強制的な情報項目としての感応度分析を削除する提案に反対した。彼らは当該分析を、確定給付制度に関連したリスク・エクスポージャーを理解しそれらの制度を企業間で比較するのに不可欠であると見ていた。

(続く)

(続き)

### 3. 確定給付制度についての具体的な開示目的を満たすための情報

#### フィードバック

##### 確定給付制度について財政状態計算書に認識された金額の変動の理由

回答者のほぼ全員が、IASB が説明した理由で、提案された情報項目に同意した。極少数の回答者から、IASB が提案した情報項目を提案したエグゼクティブ・サマリーと統合することが提案された。これらの要素は相互に関連しているからである。

極少数の回答者は、企業が開示することを要求される調整表は、確定給付負債又は資産の純額についての 1 つの調整表なのか、それとも当該負債又は資産の各構成要素（すなわち、制度資産、確定給付制度債務及び資産上限額の影響）についての別々の調整表なのかを IASB が明確化することを提案した。

## 4. 確定拠出制度

### 公開草案の提案

IASB は、確定拠出制度が企業の財務業績及びキャッシュ・フローにどのように影響を与えるのか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する全体的な開示目的を提案した。

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、提案した開示目的が、確定拠出制度及び他の種類の従業員給付制度に関しての全体的な利用者の情報ニーズを満たす有用な情報を企業が提供する結果をもたらすであろうことに同意するかどうかを質問した。

### フィードバック

少数の回答者は提案された全体的な開示目的に同意した。極少数の回答者は提案に反対し、公表されている IAS 第 19 号の開示要求を維持することを提案した。

## 5. 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についての開示

### 公開草案の提案

IASB は、企業が複数事業主制度を確定拠出制度として分類する場合には、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提案した。

IASB は、企業が次のいずれかである場合には、確定拠出制度についての全体的な開示目的並びに確定給付制度の性質及びそれに関連したリスクに関する具体的な開示目的に準拠することを提案した。

- 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。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に参加し、当期に支払うべき拠出を IAS 第 19 号の第 41 項に従って会計処理する。

IASB は、企業が次のいずれかである場合には、確定給付制度についての全体的な開示目的及び具体的な開示目的に準拠することを提案した。

- 複数事業主の確定給付制度を確定給付制度として会計処理する。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に参加し、確定給付費用の配分額を IAS 第 19 号の第 41 項に従って会計処理する。

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、提案はこれらの制度に関しての全体的な利用者の情報ニーズを満たす有用な情報を企業が提供することとなるであろうことに同意するかどうかを質問した。

### フィードバック

極少数の回答者は提案に同意したが、少数の回答者は、IASB が確定拠出制度についての全体的な開示目的を確定給付制度についての具体的な開示目的と結合させることに関して懸念を示した。IASB は提案した目的を企業が満たすのに役立つ適用指針を開発するか、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について別個の開示目的を開発するかのいずれかとすべきであると提案された。

## 6. その他の種類の従業員給付制度についての開示

### 公開草案の提案

IASB 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する全体的な開示目的を提案した。

- 短期従業員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
- その他の長期従業員給付の性質、及び当該給付が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローにどのように影響を与えるのか
- 解雇給付の性質、及び当該給付が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローにどのように影響を与えるのか

### 回答者への質問

IASB は利害関係者に、提案はこれらの制度に関する全体的な利用者の情報ニーズを満たす有用な情報を企業が提供することとなるであろうことに同意するかどうかを質問した。

### フィードバック

少数の回答者は全体的な開示目的に同意した。極少数の回答者は、提案された目的は一般的なものであると述べ、提案された目的を企業が満たせるようにする情報項目を IASB が開発することを提案した。

## 付録 A

### IASB の開示に関する取組みの要約

2013 年に、開示の質に関しての利害関係者の懸念に対応して、IASB は開示に関する取組み（財務諸表における開示の有効性の改善を目指したプロジェクトのポートフォリオ）を開始した。

このプロジェクト・サマリー及びフィードバック・ステートメントの公表日現在で、IASB は開示の問題点の諸側面を検討した 6 つの他の開示に関する取組みのプロジェクトを完了させている。これらのプロジェクトを表に要約している。

プロジェクト	目的	結果
開示に関する取組み — IAS 第 1 号の修正	企業が財務諸表の作成において判断を使用することへの障害を取り除くこと	<p>この修正は、表示及び開示の要求事項に関する一部の利害関係者の懸念に対処している。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"><li>● 重要性は財務諸表の全体に適用されるものであり、重要性がない情報を含めることは財務開示の有用性を低下させる可能性がある。</li><li>● 企業は情報を注記においてどこに及びどのような順序で表示するのかを決定するために専門的な判断を使用すべきである。</li></ul> <p>この修正は 2014 年 12 月に公表され、2016 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用となった。</p>

(続く)

(続き)

プロジェクト	目的	結果
開示に関する取組み — IAS 第 7 号の修正	財務諸表における財務活動に関する企業の開示を改善すること	<p>この修正は、財務活動から生じた負債の変動(キャッシュ・フローから生じた変動及び非資金変動を含む)を財務諸表利用者が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 1 月に公表され、2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用となった。</p>
開示に関する取組み — 「重要性がある」の定義 IAS 第 1 号及び IAS 第 8 号の修正	企業が財務諸表を作成する際に、より良い重要性の判断を行うのに役立つこと	<p>この修正は次のことを行っている。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 「重要性がある」の定義及びこの概念を適用する方法を明確化している。</li><li>● 「重要性がある」の定義に付属する説明を改善している。</li><li>● 「重要性がある」の定義がすべての IFRS 会計基準書について一貫することを確保している。</li></ul> <p>この修正は 2018 年 10 月に公表され、2020 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用となった。</p>

(続く)

(続き)

プロジェクト	目的	結果
開示に関する取組み — 会計方針の開示 IAS 第 1 号及び IFRS 実務記述書第 2 号の修正	利害関係者が財務諸表利用者のための会計方針の開示を改善するのに役立てること	<p>この修正は次のことを行っている。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 重要な (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ている。</li><li>● IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」に、重要性を会計方針の開示に適用する方法に関するガイダンス及び設例を追加している。</li></ul> <p>この修正は 2021 年 2 月に公表され、IAS 第 1 号の修正は 2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用となった。</p>
重要性の実務記述書	企業が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こと	<p>重要性の実務記述書は次のものを提供している。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 重要性の一般的な特徴の概要</li><li>● 企業が重要性の判断を行使する際に従うことのできる 4 段階のプロセス</li><li>● 具体的な状況において重要性の判断を行使する方法についてのガイダンス及び設例</li></ul> <p>IFRS 実務記述書第 2 号は 2017 年 9 月に公表された。</p>

(続く)

(続き)

プロジェクト	目的	結果
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にする こと ケーススタディ	IFRS 会計基準を適用する際に、企業が財務諸表におけるコミュニケーションを改善する動機を与えること	このケーススタディは、6 つの企業が IFRS 会計基準を適用する際に財務諸表において情報を伝える方法をどのように改善したのかを文書化している。それらの企業の経験は、比較的小さな変更が財務諸表の有用性を大きく高めることができることを示している。  このケーススタディは 2017 年 10 月に公表された。

的を絞った基準レベルの開示のレビューに関するプロジェクトの完結により、ただ 1 つの開示に関する取組みのプロジェクトが残っている。[「公的説明責任のない子会社：開示」](#)である。

## 付録 B

### IFRS 会計基準における開示要求の開発及び起草のためのガイダンス

開示要求の開発及び起草のためのガイダンスの最新版へリンクは [こちら](#)。

#### はじめに

1. このガイダンスは、IASB のプロジェクト「開示に関する取組み一的を絞った基準レベルの開示のレビュー」の一環として開発された。本ガイダンスは、IFRS 会計基準における開示要求の開発及び起草のための枠組みを IASB に提供する。本ガイダンスの論拠は、このような開示要求は、企業が適用した場合、提供の便益を超えないコストで財務諸表利用者に有用な情報を提供するということである。
2. IASB は、本ガイダンスの適用を個々のプロジェクトの具体的な状況に合わせる必要がある可能性がある。例えば、本ガイダンスの開発前に公表された会計基準書における開示要求を修正する際には、IASB が本ガイダンスを全面的に適用することが困難である可能性がある。
3. 本ガイダンスは「デュー・プロセス・ハンドブック」の要求事項に基づいているが、IASB のデュー・プロセスの一部を構成するものではない<sup>3</sup>。
4. IASB は、さまざまなプロジェクトにわたっての開示要求の開発及び起草の経験、並びにそうした開示要求の適用の影響についての理解を活用して、必要に応じて本ガイダンスを更新する。

#### 開示要求の目的

5. 「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」) は、財務諸表の目的は、報告企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の経済的資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報を提供することであると述べている。
6. 当該情報は次の手段によって提供される。
  - (a) 財政状態計算書において、資産、負債及び持分を認識すること
  - (b) 財務業績の計算書において、収益及び費用を認識すること
  - (c) その他の計算書及び注記において、以下に関する情報を表示及び開示すること
    - (i) 認識した資産、負債、持分、収益及び費用。それらの性質に関する情報及び認識した資産と負債から生じるリスクに関する情報が含まれる。
    - (ii) 認識していない資産及び負債。それらの性質に関する情報及び

<sup>3</sup> 2022 年 10 月の会議で、IASB は本ガイダンスを「財務報告に関する概念フレームワーク」又は「デュー・プロセス・ハンドブック」に含めない理由について議論した。

それらから生じるリスクに関する情報が含まれる。

(iii) キャッシュ・フロー

(iv) 持分請求権の保有者からの抛却及び持分請求権の保有者への分配

(v) 表示又は開示した金額を見積る際に使用した方法、仮定及び判断、並びに当該方法、仮定及び判断の変更

7. 財務諸表における開示には、下記に関する情報も含まれる。

(a) 報告期間の末日後に発生した取引及び他の事象（財務諸表の目的を満たすために当該情報が必要である場合）

(b) 当該情報が次のようである場合には、可能性のある将来の取引及び他の可能性のある将来事象（将来予測的情報）

(i) 財務諸表利用者にとって有用である。

(ii) 報告期間中又は報告期間の末日現在で存在した企業の資産若しくは負債（未認識の資産若しくは負債を含む）又は資本、あるいは当該報告期間に係る収益又は負債に関するものである。

8. 基本財務諸表プロジェクトの一部として、IASB は基本財務諸表及び注記の役割についての記述を開発している。基本財務諸表（すなわち、財務業績の計算書、財政状態計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書）は、報告企業の認識した資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローの構造化された要約を提供する。そうした要約が有用であるのは、当該財務諸表の利用者が次のことをできるようにするからである。

(a) 企業の資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローの理解可能な概観を入手する。

(b) 企業どうし及び同一企業の報告期間どうしの比較を行う。

(c) 財務諸表利用者が注記において追加的な情報を求めたいと考える項目及び領域を識別する。

9. 注記の役割は次のことである。

(a) 基本財務諸表に含まれている項目を財務諸表利用者が理解するために必要な追加の情報を提供する。

(b) 財務諸表の目的を満たすために必要なその他の情報で基本財務諸表を補足する。

10. 基本財務諸表及び注記の役割が含意しているのは、注記において要求される情報の分量は、基本財務諸表において要求される情報の分量と通常は異なるということである。すなわち、

(a) 企業の資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローに関する情報の要約を提供するために、基本財務諸表において表示される情報は、注記において開示される情報よりも集約される。

(b) 財務諸表の目的を満たすために、企業の資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローに関するより詳細な情報（基本財務諸表において表示される情報の分解を含む）が注記において要求される場合がある。

11. したがって、財務諸表の目的及び基本財務諸表と注記の異なる役割を考えると、会計基準書における開示要求の目的は、次のような種類の情報が財務諸表利用者にとって有用である場合に、そうした情報を注記において開示するよう企業に要求することであると記述することが考えられる。

(a) 基本財務諸表において表示される情報を補足する情報（次のものを含む）

(i) 基本財務諸表において表示される情報の分解

(ii) 認識された資産及び負債の性質及びそれらから生じるリスクに

## 関する情報

- (b) 未認識の資産及び負債に関する情報（それらの性質及びそれらから生じるリスクに関する情報を含む）
  - (c) 表示又は開示される金額を見積るにあたって用いた方法、仮定及び判断、並びに当該方法、仮定及び判断の変更
  - (d) 報告期間後に発生した取引及び他の事象に関する情報
  - (e) 報告期間中又は報告期間の末日現在で存在した企業の資産若しくは負債（未認識の資産又は負債を含む）又は資本、あるいは当該報告期間に係る収益又は費用に関する将来予測的な情報
12. すべての会計基準書が、前項に記述したすべての種類の情報の開示を要求するわけではない。
13. 同様に、開示要求を適用する際に、各会計基準書が重要性の判断を行う必要性に明示的に言及することは不要である。その理由は、
- (a) 重要性は、すべての会計基準書及びすべての要求事項（開示要求を含む）にわたって適用される包括的な概念である。
  - (b) 新しい会計基準書に重要性への言及を含めることは、それらの参照を含めるように修正されていない会計基準書にこの概念がどのように適用されるのかに関して混乱を生じさせる可能性がある。
  - (c) 企業は、そのような参照を決まり文句とみなして無視する可能性がある。
  - (d) 会計基準書に、うまく起草された開示目的及び当該目的を満たす明確に関連づけられた情報項目を含めるとしたならば、企業、監査人及び規制当局は、どのような情報を財務諸表利用者が必要としているのかを理解できるであろう。そうした状況では、企業は開示に関する有効な重要性の判断を行うことによつてのみ、開示目的を満たすことがで

きるであろう。監査人及び規制当局は当該判断に疑問を呈することができる。

## 会計基準書における開示要求の構成要素

14. 本ガイダンスに従って起草された会計基準書の開示要求は、通常は3つの主要な構成要素で構成されることになる。
- (a) 財務諸表利用者の全体的な情報ニーズを記述する全体的な開示目的
  - (b) 利用者の詳細な情報ニーズを記述する具体的な開示目的
  - (c) 具体的な開示目的を満たす情報項目の記述
15. しかし、すべての会計基準書における開示要求が3つの構成要素のすべてを含んでいる必要はない。例えば、IASBは、具体的な開示目的の目的が企業固有の情報の開示を企業に要求することであるならば、情報項目を定めまいよう決定する可能性がある。
16. 企業が有効な重要性の判断を行うようにするため、IASBは、開示要求を起草する際に、通常は次のことを行う。
- (a) 企業が重要性の判断を行い、具体的な開示目的及び情報項目に関する要求事項を適用することを可能にするため、全体的な利用者の情報ニーズの文脈を提供する全体的な開示目的を含める。
  - (b) 具体的な開示目的に準拠することを企業に要求する。
  - (c) 具体的な開示目的を満たすにあたり企業が開示する情報に依拠する利用者の評価を説明することで、具体的な開示目的のそれぞれを支える。
  - (d) 具体的な開示目的を、その具体的な開示目的を満たすために企業が開示することを要求される情報項目と関連付ける。

体的な開示目的を例示している<sup>4</sup>。

例1—全体的な開示目的

- A B 項から H 項の全体的な目的は、財務諸表利用者が次のことをできるようにする情報を企業が注記において開示することである。
- (a) 確定給付負債（資産）の純額、及びその変動が、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響を評価すること
  - (b) 確定給付負債（資産）の純額から生じるリスク及び不確実性を評価すること

21. IAS 第 1 号は、情報の集約又は分解についての一般原則を含んでいる。本ガイダンスに従って起草される開示目的を含んだすべての会計基準書において当該一般原則を繰り返すことは不要である。しかし、IASB は、企業が情報の集約又は分解についての一般原則を当該会計基準における開示要求にどのように適用するのかに関するガイダンスを提供するために、ある会計基準書における全体的な開示目的を使用する可能性がある。

22. 例 2 は、情報の集約又は分解に関する具体的なガイダンスを例示している<sup>5</sup>。

例2—集約又は分解に関するガイダンス

- B 集約又は分解の適切なレベルは、異なる情報項目については異なる場合があり、情報の性質や当該情報が十分に寄与する開示目的に依存する場合がある。確定給付制度に関する情報の集約又は分解を生

事項がどのように起草され得るのかを単純に例示しているものである。

<sup>5</sup> 脚注 2 参照

## 全体的な開示目的

17. IASB は、全体的な利用者の情報ニーズについての会計基準固有の文脈を提供して、企業が重要性の判断を行い具体的な開示目的及び情報項目に関する要求事項を適用することができるようにするために、会計基準書における全体的な開示目的を使用する。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 31 項は、次のように述べている。

(a) 会計基準書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、企業は当該開示を提供する必要はない。

(b) IFRS 会計基準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、企業は追加的な開示が必要かどうかを検討すべきである。

18. 全体的な開示要求は、具体的な開示目的及び情報項目に関する要求事項の適用により、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重要性がある情報の開示をもたらしかどうかを企業が検討することを促す。

19. IASB は、全体的な開示目的の焦点が財務諸表の目的及び開示要求の目的に密接に合致するようにする（「開示要求の目的」のセクション参照）。

20. 例 1 は、本ガイダンスに従って起草される文脈設定的で非規範的である全

<sup>4</sup> 本ガイダンスの例 1 から 4 は、公開草案「IFRS 基準における開示要求—試験的アプローチ」で提案された IAS 第 19 号「従業員給付」の修正に基づいている。これらの例は、IAS 第 19 号における要求事項を表すものではなく、本ガイダンスに従って要求

じさせる可能性のある特徴には、次のことが含まれる。

- (a) 地域
- (b) 規制環境
- (c) 制度の特性（例えば、定額給与年金制度、最終給与年金制度、又は退職後医療制度）
- (d) 制度加入者の構成（例えば、現役加入者、延期加入者、又は年金受給者）
- (e) 積立ての取決め（例えば、全部未積立、全部積立、又は一部積立）
- (f) 報告セグメント

### 具体的な開示目的

23. IASB は、具体的な開示目的を財務諸表利用者の詳細な情報ニーズを記述するために使用し、「しなければならない」という規範的文言を当該開示目的に準拠することを企業に要求するために使用する。具体的な開示目的に準拠するため、企業は当該目的を満たす重要性がある情報を識別し開示するために判断を用いることを要求される。
24. IASB は、財務諸表利用者の詳細な情報ニーズを正確に記述するためにあらゆる努力を払う。具体的な開示目的には、その具体的な目的を満たすにあたって企業が開示する情報に依拠する利用者の評価の説明が付けられる。当該説明は、具体的な開示目的を満たすために開示することを要求される重要性がある情報を企業が識別するのに役立つことが意図されている。

25. IASB は、具体的な開示目的の焦点が財務諸表の目的及び開示要求の目的に密接に合致するようにする（「開示要求の目的」のセクション参照）。
26. 例 3 は、本ガイダンスに従って起草される具体的な開示目的を例示している<sup>6</sup>。

### 例 3—具体的な開示目的

- C 企業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しなければならない。
- (a) 報告した財務業績、報告した財政状態及び報告したキャッシュ・フローに含まれている、確定給付負債（資産）の純額に関連した金額及び当該金額の内訳
  - (b) 報告期間の期首から期末までの確定給付負債（資産）の純額の変動の理由
- D 当該情報は次のことを意図したものである。
- (a) 確定給付制度に関する詳細な開示を牽引し、開示した金額を基本財務諸表に記載した集約された金額と調整するのに役立つ。
  - (b) 企業の財務業績が確定給付コストのさまざまな内訳によりどのように影響を受けたのかを理解するのに役立つ。
  - (c) 将来キャッシュ・フローに関する企業の見通しに対する洞察を提供する。

27. 財務諸表利用者は、企業間で比較可能な情報に加えて、企業固有の情報を求めている。その目的のため、いくつかの開示目的（認識している資産及

<sup>6</sup> 脚注 2 参照

び負債の性質及びそれらから生じるリスクに関する情報を開示することを企業に要求している開示目的など)の目的は、企業固有の情報の開示を要求することである。

## 情報項目

28. IASB は情報項目を識別し、具体的な開示目的を満たすために当該情報項目を開示することを企業に要求するために、規範的文言である「しなければならない」を使用する。ある情報項目の開示を要求するかどうかを決定するにあたり、IASB はそうした情報が財務諸表利用者にとって有用となる可能性が高いかどうか（すなわち、当該情報が、目的適合性があり、かつ、表現しようとしている内容を忠実に表現するかどうか）を検討する。
29. IASB は、会計基準書の開示セクションに記述しているすべての情報項目を1つ又は複数の具体的な開示目的と明示的に関連付ける。そうした関連付けは、具体的な開示目的と開示すべき情報項目との関係を明確化し、したがって、利用者の詳細な情報ニーズ（具体的な開示目的において説明されている）を満たすために開示する必要がある情報に関する有効な重要性の判断を企業が行うのに役立つ。
30. IASB が企業に開示を要求する情報項目は、関連付けられた具体的な開示目的を満たすために通常は要求される情報項目である。重要性の適用は、企業が会計基準書において定められた情報項目のうちの1つ、一部又は全部を開示するか、あるいは会計基準書において定められていない追加の情報項目（その追加の項目が具体的な開示目的を満たすために要求される場合）を開示する結果を生じさせる可能性がある。IASB は、ケースバイケースで、ある具体的な開示目的に関連付けるべき情報項目の数を決定する。第15項で説明したように、IASB は、例えば、具体的な開示目的の目的が企業固有の情報を企業に開示させることである場合には、具体的な開示目

的を情報項目で補完することは不要であると判断する可能性がある。

31. 例4は、本ガイダンスに従って起草される情報項目に関する要求事項を例示している<sup>7</sup>。

### 例4—情報項目

- E C項における目的を満たすにあたり、企業はF項からH項を適用しなければならない。
- F 企業は、確定給付負債（資産）の純額の期首金額から期末金額への表形式の調整表を、構成要素（制度資産、確定給付制度債務及び資産上限額の影響）を識別し、変動を以下にグループ分けして、注記において開示しなければならない。
- (a) 純損益計算書に含めたもの
  - (b) 包括利益を表示する計算書に含めたもの
  - (c) キャッシュ・フロー計算書に含めたもの
  - (d) その他の変動
- G 企業が調整表において開示しなければならない確定給付負債（資産）の純額の変動には、次のものが含まれる。
- (a) 当期勤務費用
  - (b) 過去勤務費用
  - (c) 利息収益又は利息費用
  - (d) 制度資産に係る収益 ((c)の利息収益に含まれている金額を除

<sup>7</sup> 脚注2参照

く)

- (e) 数理計算上の仮定の変更による数理計算上の差異
- (f) 実績調整の変更による数理計算上の差異
- (g) 清算による利得及び損失
- (h) 企業による制度への抛出
- (i) 制度加入者による制度への抛出
- (j) 制度加入者に支払われた給付
- (k) 確定給付資産の純額を資産上限額に限定することの影響の変動
- (l) 企業結合及び処分の影響
- (m) 外国為替レート変動の影響

H 企業は、C 項における目的を達成するために追加の情報も開示しなければならない。その追加の情報には、以下についての記述を含めなければならない。

- (a) 確定給付制度によって提供される給付の性質
- (b) 当報告期間における制度改訂、縮小及び清算
- (c) 最低積立要件又は合意された積立てのコミットメント（もしあれば）

情報が与えられる。IASB は、利用者がどのような情報を財務諸表に含めることを望んでいるのか及び当該情報を用いて利用者がどのような評価を行うのかを理解するため、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緊密に協力する。利用者の情報ニーズを適切に理解することは、十分に具体的な開示目的、利用者が行う評価の明確な説明、及び開示することを要求される情報項目の記述を IASB が開発するのに役立つ。

33. 開示の提案を開発するにあたり、IASB は「概念フレームワーク」を指針とする。利用者の情報ニーズは、その情報ニーズが財務諸表の目的の任務の範囲に含まれている範囲で、開示の提案に変換される（セクション「開示要求の目的」参照）。「概念フレームワーク」は、財務諸表などの一般目的財務報告書は、主要な利用者が必要とする情報のすべてを提供するものではなく、すべてを提供することはできないと述べている。そうした利用者は、他の情報源からの特有の情報（例えば、一般的な経済状況及び予想、政治的事象及び政治情勢、業界及び企業の見通し）を考慮する必要がある。

34. IASB は、開示要求の開発を認識及び測定 of 要求事項の開発と統合する。IASB は、開示要求（特に具体的な開示目的及び情報項目）の開発に対して一貫したアプローチを適用する。当該アプローチは次のことを伴う。

- (a) 財務諸表利用者の情報ニーズの理解
- (b) 利用者の情報ニーズについての作成者及び他の利害関係者との議論
- (c) 認識及び測定 of 要求事項を支えるために要求される開示の理解
- (d) コストと便益の分析の実施
- (e) 開示の提案及び要求事項の影響の理解及び文書化
- (f) 開示要求を開発する際のデジタル報告への影響の考慮

## 開示要求の開発

32. 財務諸表利用者の情報ニーズを理解することで、IFRS 会計基準書における開示要求の開発と当該会計基準書の認識及び測定 of 要求事項の両方に

## 財務諸表利用者の情報ニーズの理解

35. プロジェクトのリサーチ・フェーズの間に、財務諸表利用者とのアウトリーチ会合及び情報要請、リサーチ・ペーパー又はディスカッション・ペーパーなどの協議文書を通じて、IASB は通常、次のことを図る。
- (a) 財務諸表利用者がすでに受け取っている情報が十分であるかどうかを理解する。
  - (b) 当該情報が不十分である場合には、次のことを理解する。
    - (i) 認識及び測定モデルが利用者の情報ニーズを支えるかどうか
    - (ii) 既存の開示要求が不適切であるか又は意図されたとおりに適用されていないかどうか
  - (c) 識別された情報ギャップを埋めるための考えられるアプローチに関する議論を刺激する。
36. ディスカッション・ペーパー又は公開草案を開発するにあたり、IASB は通常、次のことを図る。
- (a) 財務諸表の主要な利用者の情報ニーズを、識別して理解し、その後に明確に説明する。
  - (b) 当該ニーズを満たす情報の開示の潜在的なコストと便益について初期的なフィードバックを収集する。
  - (c) 利用者の情報ニーズ及び当該情報の開示のコストに関するフィードバックに有効に対応する提案を開発する。
37. IASB は、利用者からのフィードバックを協議文書に対するコメントレターを通じて収集する。また、IASB は、利用者の国際的コミュニティからのインプットを、例えば、次のような団体と対話することによって求める。
- (a) IASB の協議機関である資本市場諮問委員会
  - (b) 各国の基準設定主体の利用者協議機関
  - (c) 世界中の利用者代表グループ
  - (d) 格付機関、バイサイド及びセルサイドのアナリスト、ポートフォリオ管理者及びその他の投資専門家
38. 利用者とのすべてのアウトリーチ活動において、又は協議文書を通じて、IASB は通常、次のことを理解することを図る。
- (a) どのような情報を企業が注記において開示することを財務諸表利用者は望んでいるのか
  - (b) 利用者が当該情報に関心がある理由
  - (c) 当該情報を用いて、利用者はどのような評価を行っているのか、又は行うのか
  - (d) 利用者のニーズを満たすためのどのようなレベルの詳細さが要求されるか
  - (e) 利用者が望んでいる情報項目のうち、どのような情報が利用者の評価の実施にとって中心となるのか
39. IASB は、アウトリーチ活動を通じて十分なフィードバックを入手し、具体的な開示目的、及び、企業がその具体的な開示目的を満たすにあたって開示する情報に依拠する利用者の評価の説明を開発し明確に説明することができるようにすることを図る。
- 利用者の情報ニーズについての作成者及び他の利害関係者との議論**
40. IASB は、作成者及びその他の利害関係者（監査人、規制当局、各国基準設定主体及び会計士団体など）から、開示要求又は開示の提案の潜在的なコスト、便益及び影響について理解することを図る。それらの利害関係者からのインプットを入手するため、IASB は、例えば、次の団体と対話する。

- (a) IASB の協議グループ（世界作成者フォーラム及びプロジェクト固有の協議グループを含む）
  - (b) 世界中の作成者及び作成者代表グループ
  - (c) 会計基準アドバイザー・フォーラム、新興経済圏グループ、各国基準設定主体、基準設定機関及び会計士団体
  - (d) 会計事務所
  - (e) 規制当局及び執行機関
41. これらのアウトリーチ活動において、又は協議文書を通じて、IASB は通常、次のことを理解することを図る。
- (a) ある開示要求又は開示の提案が過度に負担が大きくなるかどうか及びその理由
  - (b) ある要求案で扱われている情報ニーズを、作成するためのコストがより低くなる代替的な情報項目の開示を要求することによって満たせるかどうか
  - (c) 会計基準で明示的に要求されているもの以外に、どのような情報を企業が注記において通常は開示しているのか（また、開示している場合、その理由）
  - (d) 開示要求又は開示の提案の文言が、開示されている（又は開示されることとなる）情報が開示目的を満たすために十分なかどうかを作成者、監査人、規制当局及び執行機関が評価できるようなものであるかどうか
  - (e) 会計基準で要求されていない法域単位の開示要求で有用と考えられるものは何か

#### 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の理解

42. 開示要求を開発する際に利用者の情報ニーズを考慮するほか、IASB は、認識及び測定の要求事項を支えるために要求される可能性のある開示を検討する。認識及び測定の要求事項を開発する際に、IASB は次のものを識別する。
- (a) 認識及び測定の要求事項の適用から生じる情報を利用者が理解するために要求される開示要求
  - (b) 会計基準書における認識、測定及び表示の要求事項を通じては提供できない、利用者にとって有用な情報を提供する開示
43. 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要求される可能性のある開示についてのIASBの議論に情報を与える。IASB は、明確化又は追加のフィードバックが必要である場合、諮問機関、協議グループ等との議論をさらに行うかどうかを検討する。

#### コストと便益の分析の実施

44. プロジェクト提案（開示に関するものを含む）を分析し開発するにあたり、それにより生じる可能性の高い影響をIASBが考慮することが重要である。これには、開示の提案のコストを予想される便益との比較で理解することが含まれる。
45. IASB 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。IASB は、プロジェクトの全期間を通じて、開示の提案による可能性の高いコストと便益を検討し、通常、開示の提案及びそれらの潜在的なコストと便益についての意見を求める質問を公開草案に含める。

#### 開示の提案及び要求事項の影響の理解及び文書化

46. IASB は、協議文書及び会計基準書に含めるための影響分析を作成する際に、基準設定プロセス全体を通じて得た知識を利用する。このステップの目的は、下記に関するIASBの予想を利害関係者に伝えることである。

- (a) 開示の提案又は要求事項の便益（改善された情報の利用者にとっての便益を含む）
- (b) 企業、利用者及び他の利害関係者にとっての開示の提案又は要求事項の可能性の高い影響及びコスト
- (c) その他の影響（開示の提案又は要求事項の予想されるデジタル報告又は規制上の影響）

47. プロジェクトの初期に実施される作業が、IASB が影響分析を文書化するために必要な情報の大半を提供することが多い。しかし、IASB は、開示の提案又は要求事項の可能性の高い影響についての包括的な理解を確保するために、利害関係者との追加の協議が要求されるかどうかを検討する。

#### 開示要求を開発する際のデジタル報告への影響の考慮

48. IFRS 会計タクソノミは、財務データを次のような方法で分類し構造化するためのシステムである。
- (a) 当該データをコンピュータの読取りがしやすくなるようにタグ付けする。
  - (b) 効率的な財務分析を容易にするために、利用者が大量の財務情報を発見し、理解し比較するのに役立つ。
49. IFRS タクソノミは、次のことを行う。
- (a) IFRS 会計基準を使用して作成された財務諸表における開示を識別（タグ付け）するために作成者が使用できるコンピュータ・コード（要素）を列挙する。
  - (b) 各要素の会計上の意味を記述し、会計基準への参照を示す。
  - (c) 要素をグループに編成してそれらの間の関係を明確にし、タグ付けされた財務諸表の作成者及び利用者がそれらの要素をより容易に発見するのに役立つ。

50. IASB は、企業が開示要求の適用によって提供する情報のデジタル利用を容易にするような文言で開示要求を開発することを図る。デジタル報告書式と紙ベースの書式の両方で有効に適用できる開示要求を開発するにあたり、IASB は次のことを理解することを図る。

- (a) 提案された開示要求を IFRS 会計タクソノミに組み込むことができるかどうか及びタクソノミ要素を開示の提案の文言から容易に作成できるかどうか
- (b) IFRS 会計タクソノミの開発が、開示の提案を改善する機会（例えば、開示することが要求される情報をより明確に定めることによって）を強調するかどうか
- (c) 一般的なデジタル報告実務が、情報項目の文言を改善するか又は設例を開発して、それにより IFRS 会計タクソノミ要素を改善する機会を強調し、企業が比較可能性のより高い情報を提供し拡張の作成をより少なくすることにつながる可能性があるかどうか

51. IFRS 会計タクソノミ要素が作成されるのは、会計基準書で要求されている情報又は当該会計基準書に付属する設例に含まれている情報項目についてのみとなる。本ガイダンスに従って、IFRS 会計タクソノミ要素は通常は次のものについて作成される。全体的な開示目的、具体的な各開示目的、具体的な開示目的に関連付けられた各情報項目、設例に含まれている追加の情報項目である。

52. IFRS デジタル報告チームは、提案された開示要求の起草をレビューし、公開草案の公表前に影響分析のためのインプットを提供する。公開草案の公表後、コメント期間及びプロジェクトの再審議フェーズの間に、IFRS 会計タクソノミをアップデートする提案が IASB 及び IFRS タクソノミ協議グループと議論される。IASB が会計基準書を公表した時点で、変更案についての協議を条件として、IFRS 会計タクソノミはアップデートされる。

#### 起草に関するその他の事項

## 一貫した文言の使用

53. 文言の一貫した使用は、会計基準の一貫した適用に寄与する。一貫した文言の使用を最大限にするために、IASBは次のようにする。
- (a) 会計基準書の開示要求において導入され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チームと協力して、用語又は概念が翻訳される際にどのように定義されるのかを検討する。
  - (c) 異なる用語又は概念に同じ文言を使用することを避け、同じ用語又は概念を表すために異なる文言を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ことが不可避である場合には、IASBは、当該用語又は概念が特定の文脈で使用されている理由を説明するために、追加の解釈ガイダンス（説明パラグラフなど）を提供すべきかどうかを検討し、当該用語又は概念の使用のそれぞれを関連する説明と明確に関連付ける。
  - (d) 会計基準書において「表示する」及び「開示する」という用語を使用する際には、情報の意図された記載場所を明確にする。IASB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。

## 会計基準及び他の公表物全体にわたる関連する要求事項及びガイダンスの関連付け

54. 情報を会計基準及び他の IASB 公表物（IFRS 実務記述書など）の全体にわたって関連付けることで、次のようになる。
- (a) 会計基準における開示要求の一貫した起草を促進する。
  - (b) 会計基準における個々の開示目的と開示要求との関係、及び重要性の概念が、一貫した明確なものとなることを確保する。

55. 不整合及び異なる会計基準書間での開示要求の意図された関係についての混乱を最小限にするため、IASB は開示要求を開発する際に、例えば会計基準書間の相互参照により、重複を最小限とすることを図る。しかし、IASB がそのようにするのは、当該実務が作成者にとっての開示要求の明瞭性又は結果として生じる情報の利用者にとっての理解可能性に不利な影響を及ぼさない場合のみとなる。

## 重要な情報

このプロジェクト・サマリー及びフィードバック・ステートメントは、IFRS 財団のスタッフが利害関係者の便宜のために編集した。この文書における見解は、この文書を作成したスタッフの見解であり、IASB の見解又は意見ではなく、いかなる意味でも権威あるものと考えべきではない。このプロジェクト・サマリー及びフィードバック・ステートメントの内容は、助言を構成するものではない。

### 常に最新情報を

直近の動向を入手し電子メール・アラートにサインアップするには、我々の[ウェブサイト](#)を訪問されたい。

コピーライト © 2023 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。本出版物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は使用してはならない。

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’<sup>®</sup>, ‘IASB’<sup>®</sup>, IASB<sup>®</sup> ロゴ, ‘IFRIC’<sup>®</sup>, ‘IFRS’<sup>®</sup>, IFRS<sup>®</sup> ロゴ, ‘IFRS for SMEs’<sup>®</sup>, IFRS for SMEs<sup>®</sup> ロゴ, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards’<sup>®</sup>, ‘International Financial Reporting Standards’<sup>®</sup>, ‘NIIF’<sup>®</sup> 及び ‘SIC’<sup>®</sup> 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。

IFRS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、主たる事務所をロンドンに置いている。

Columbus Building  
7 Westferry Circus  
Canary Wharf  
London E14 4HD, UK

Tel +44 (0) 20 7246 6410

Email [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org)

[ifrs.org](http://ifrs.org)

International Financial Reporting Standards®, IFRS Foundation®,  
IFRS®, IAS®, IFRIC®, SIC®, IASB®, ISSBTM, IFRS for SMEs®

Copyright © 2023 IFRS Foundation