

IASBの概念フレームワークについて : 財務諸表における表示・開示を中心として

岩崎, 勇
九州大学大学院経済学研究院 : 教授

<https://doi.org/10.15017/1903808>

出版情報 : 経済學研究. 84 (4), pp.45-62, 2017-12-20. 九州大学経済学会
バージョン :
権利関係 :

IASB の概念フレームワークについて

— 財務諸表における表示・開示を中心として —

岩 崎 勇

I はじめに

開示に関する概念フレームワークに関連して、国際会計基準委員会（IASC）は、1989年に『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』（IASC [1989]）を公表しているが、この概念フレームワーク（レベル）においては、開示についての明確な指針となる規定をしていなかった。他方、個別の会計基準（レベル）においては、国際会計基準（IAS）第1号『財務諸表の表示』（IASC [1997]）等において開示に関する規定がなされてきている。そして、2005年からの国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトによって、2010年に改訂された現行の『財務報告に関する概念フレームワーク』（IASB [2010]）においても、この改訂が主に「財務報告の目的」と「質的特性」に関する部分的な改訂であったため、開示に関して明確な規定がないままとなっている¹⁾。

また、米国 FASB が、作成者における開示の過重負担の問題や投資家に対して重要な情報をより効率的²⁾に開示するという問題等を解決するために、2009年以降開示フレームワーク設定の動きを活発化させている状況に対応して、IASB も 2012年に「ディスクロージャー・イニシアティブ開示に関する取組み」プロジェクト³⁾等を開始し、概念フレームワーク及び個別会計基準レベルでの開示に係る規定の開発や改訂に取り組んでいる。そ

- 1) 米国の FASB の概念フレームワークにおいては、2014年3月に財務会計概念書案（公開草案）『財務報告に関する概念フレームワーク：第8章「財務諸表に対する注記」』（FASB [2014]）を、2016年8月に財務会計概念書案（公開草案）『概念書第8号—財務報告に関する概念フレームワーク：第7章「表示」』（FASB [2016]）を公表している。なお、日本の概念フレームワークには、開示に関する明確なガイドラインを示す規定はない。
- 2) 効率的とは、重要で目的適合性のある（最小必要限度の）情報を明瞭に示すことによって、利用者の正しい理解を最大限引き出し、適切な意思決定を行えることをいう。
- 3) 「開示に関する取組み」は、次のように、IASB による IFRS の財務報告における開示の有効性を改善するための方法を見出すことを目的とする数多くの適用及び研究プロジェクトの集合体のことである（新日本有限責任監査法人 [2015]）。

図1 開示に関する取組み

適用プロジェクト			研究プロジェクト			継続的な活動
IAS 第7号の改訂(完了)*1	会計方針及び会計上の見積りの変更*2	IAS 第1号の改訂(完了)*3	重要性*4	開示原則*5	基準書レベルでの開示規定の見直し	電子的な報告

*1：2016年1月に完了

*2：IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の改訂に係るもの

*3：2014年12月に完了

*4：2015年10月に IFRS 実務記述書公開草案『財務諸表への重要性の適用』の公表。2017年9月に実務記述書第2号『重要性の判断の行使』と公開草案『重要性の定義』（IAS 第1号及び第8号の修正）を公表している。

*5：2017年3月に討議資料『開示に関する取組み—開示原則』の公表（出所）新日本有限責任監査法人 [2015]（一部変更：注の挿入等）

して、2013年7月にIASBにより公表された概念フレームワークの改訂に関する討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』（IASB [2013a]）においては、概念フレームワークとして初めて開示に関する規定がなされている。また、2015年に公表された公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』（IASB [2015]）においても、同様に開示の規定が置かれている。さらに、この開示に関する取組み活動の一環として2017年3月に討議資料『ディスクロージャー・イニシアティブ開示に関する取組み－開示原則』（IASB [2017a]、以下、「討議資料」という）を公表している。なお、本稿で単に「開示⁴⁾」という場合には、財務諸表上での表示や注記を含む、広義の意味で使用している。

この場合、「財務情報の開示に関する分析視点」には、周知のように、理論上大きく次の二つのものが考えられる。

表1 財務情報の開示に関する分析視点

①作成者の視点	財務情報の作成者（ないし計算）の視点から、企業活動を一定の会計原理に従って把握し、その財務情報を株主等に開示するという考え方
②利用者の視点	財務情報の利用者（ないし開示）の視点から、利用者の情報ニーズに有用な財務情報を提供するという意思決定有用性アプローチの考え方

第1は、財務情報の作成者ないし計算の視点を基礎として、企業活動を一定の会計原理に従って把握し、その結果としての財務情報を株主等に開示するという考え方である。この考え方では、基本的に財務諸表の作成者の視点からの情報開示を想定している。第2は、財務情報の利用者ないし開示の視点を基礎として、利用者の情報ニーズに適合する有用な財務情報を提供するという意思決定有用性アプローチの考え方である。この考え方では、基本的に財務情報の利用者のニーズの視点から、そのニーズに応じた財務情報の開示を想定している。そして、現在では、IASBの公表する国際財務報告基準（IFRS）を含む国際的な会計基準では、後者の意思決定有用性アプローチが通説となっている。そこで、以下では、この考え方を前提として、議論を進めていくこととする。

ここでの問題意識は、IASBの概念フレームワークや個別の会計基準において、開示上どのようなことが、なぜ問題になっているのか。そして、これらの問題を解決するために2017年3月に公表された本討議資料（『開示に関する取組み－開示原則』）の特徴点と評価し得る点及び問題点は何か、さらに、これがFASBや我が国の概念フレームワークにどのような影響を及ぼすのかということである。

このような状況の下において、本稿では、文献研究に基づいて、当該討議資料の特徴点、評価し得る点及び問題点を明確にすることを目的としている。

4) IASBでは、一般に基本財務諸表（除く、注記）については「表示」、注記等その他のものには「開示」という用語を使用することが多い。

II IASB の開示に関する取組みの検討

1 開示に関する取組みの検討

ここでは、IASB の開示に関する取組みプロジェクトの成果の一つとして公表された本討議資料の評価し得る点や問題点を明らかにするために、その前提として、先行研究、これまでの経緯及び開示原則の内容等について検討し、その内容を明らかにしていくこととする。

1) 先行研究

この討議資料は、公表されたばかりなので、これについての直接的な先行研究はまだない。

なお、間接的に関連するものとして、例えば、EFRAG [2012]、FASB [2014]、FASB [2016]、杉山 [2016] 等がある。すなわち、欧州財務報告諮問グループ（European Financial Reporting Advisory Group: EFRAG）は、2012年7月に『注記に関する開示フレームワークに向けて』（EFRAG [2012]）を公表し、全ての目的適合性のある情報のみが適切な方法で開示されることによって、財務諸表の注記において、詳細な情報が目的適合性のある情報を曖昧にしないようにすべきこと等を明確にしている。

FASB が2014年3月に公表した財務会計概念書案（公開草案）『財務報告に関する概念フレームワーク 第8章：財務諸表の注記』（FASB [2014]）では、「財務諸表に対する注記に含めるべき情報」は何かを決定することを目的としており、この場合、「注記の目的」は何か。また、「注記として開示することが適当な情報の性質」は何か。そして、その「一般的な注記の制約」は何か等を明らかにしている⁵⁾。また、2016年8月に財務会計概念書案（公開草案）「概念書第8号 財務報告に関する概念フレームワーク：第7章『表示』」（FASB [2016]）では、認識された項目についての財務諸表上の情報の表示に関連する概念について明確にしている⁶⁾。

杉山 [2016] では、財務諸表の表示及び開示を取り上げて、当該概念フレームワーク改訂への段階的な取組みである2013年公表の討議資料、2015年の公開草案、そしてこれらに寄せられたコメントとそれに基づく再審議に関する文献に照らして、概念フレームワーク最終化の方向性を明らかにしている。

2) 開示に関する主な規定の設定・改廃

以下の議論の前提として、ここではまず、IASB（IASC）の公表している開示規定に関連する主な概念フレームワークや会計基準の設定・改廃等の経緯について、その主な内容を明確にしておくこととする。

① IAS 第1号

主要な開示規定に関連する概念フレームワークや会計基準について、表2のように、IASC は、まず1975年1月にIAS 第1号『会計方針の開示』を公表した。そして、1997年9月には、これとIAS 第5号『財務諸表に開示すべき情報』（IASC [1976]）及びIAS 第13号『流動資産及び流動負債の表示』（IASC [1979]）の三つを纏め、現在でも基本的^まに適用されているIAS 第1号『財務諸表の表示』を公表している⁷⁾。

また、2007年9月の同基準の改訂では、所有主との取引による持分の変動や包括利益の表示の修正

5) FASB [2014] p.1、岩崎 [2017] 79頁。

6) FASB [2016] par.PR3.

表2 開示に関連する主な会計基準等の設定・改廃

年	月	内 容
1975	1	IASC：IAS 第1号『会計方針の開示』の公表
1976	10	IASC：IAS 第5号『財務諸表に開示すべき情報』の公表
1979	11	IASC：IAS 第13号『流動資産及び資産負債の表示』の公表
1989	7	IASC：『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』の公表
1997	9	IASC：IAS 第1号（改訂版）『財務諸表の表示』の公表
2007	9	IASB：IAS 第1号（改訂版）『財務諸表の表示』の公表
2010	9	IASB：『財務報告に関する概念フレームワーク 2010』の公表
2011	6	IASB：IAS 第1号（改訂版）『財務諸表の表示』の公表
	7	IASB：『アジェンダ協議 2011』の公表
2012	5	IASB：概念フレームワーク・プロジェクトの再開の決定 （一連の「開示に関する取組み」プロジェクトの開始）
2013	5	IASB：『財務報告開示に関するディスカッション・フォーラムのフィードバック文書』の公表
	7	IASB：討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』の公表
	10	IASB：「開示に関する取組み」プロジェクトの開始（スタッフグループの公表）
2014	3	IASB：公開草案『開示に関する取組み（IAS 第1号*1の改訂案）』の公表
	12	IASB：最終基準『開示に関する取組み（IAS 第1号（改訂版））』の公表 公開草案『開示に関する取組み（IAS 第7号*2の改訂案）』の公表
2015	5	IASB：公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』の公表
2016	1	IASB：最終基準『開示に関する取組み（IAS 第7号（改訂版））』の公表
2017	3	IASB：討議資料『開示に関する取組み－開示原則』の公表
	9	IASB：実務記述書第2号『重要性の判断の行使』と公開草案『重要性の定義』（IAS 第1号*1 及び第8号*3の修正）の公表

（注）IASC：国際会計基準委員会、IASB：国際会計基準審議会、IAS：国際会計基準、IFRS：国際財務報告基準

*1：IAS 第1号：財務諸表の表示

*2：IAS 第7号：キャッシュ・フロー計算書

*3：IAS 第8号：会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬

及び財務諸表の表題^{タイトル}の変更を行った⁸⁾。そして、2011年6月の改訂では、その他の包括利益（OCI）の表示方法の改善がなされた⁹⁾。さらに、2014年12月には『開示に関する取組み（IAS 第1号（改訂版））』の公表、また、2017年9月には、公開草案『重要性の定義』（IAS 第1号改訂案）が公表されている。

② 開示に関する取組み

開示に関する取組み等に関連して、IASBは、2011年にIFRS諮問会議との間でアジェンダ協議^{コンサルテーション}について議論を開始し、同年7月に『アジェンダ協議 2011』（IASB [2011]）を公表した。これを受け

7) その後何度も改訂がなされて今日に至っている。

8) 例えば、全ての所有者との取引による持分変動は、所有者との取引以外による持分変動とは区分して持分変動計算書において表示すること、全ての所有者との取引以外による持分変動（収益費用）は、一つ又は二つの包括利益計算書に表示し、持分変動計算書での表示は認められないこと、貸借対照表から財政状態計算書への名称の変更等。

9) 業績計算書の名称が純損益及びその他の包括利益計算書へ変更され、その他の包括利益は一つ又は二つの業績計算書上で表示することとされた。

て、図2のように、2012年に一連の「^{ディスカロージャー・イニシヤティブ}開示に関する取組み」プロジェクトを開始した。そして、これに関する意見募集や公開円卓会議等の結果を纏め、2012年12月に『^{ステートメント}フィードバック文書』(IASB [2012])を公表した。そこでは、首尾一貫した会計基準を設定するための基礎として「概念フレームワーク」の改訂作業を優先すべきこと、特に重要項目の一つとして、作成者の開示の負荷を避け、投資家に対する開示の有効性を高めるために、概念フレームワーク・プロジェクトの一部として開示について検討し、「開示原則」の開発を目標とすること等が指摘されている。そして、これに呼応するような形で、IASBは同年5月に概念フレームワーク・プロジェクトを再開した¹⁰⁾。

図2 開示に関する取組みとそれに関連するプロジェクト

コミュニケーションの改善というテーマに含まれるプロジェクト							
^{ディスカロージャー・イニシヤティブ} 開示に関する取組み							
完了したプロジェクト		重要性の適用プロジェクト		研究プロジェクト		関連するプロジェクト	
判断行使の障害を除去するためのIAS第1号の改訂 ^{*1}	財務活動からの負債の開示の改善のためのIAS第7号の改訂 ^{*2}	重要性の判断の行使に関するガイダンス ^{*3}	重要性の定義の明確化 ^{*3}	開示原則 ^{*4}	基準レベルでの開示の見直し	基本財務諸表	概念フレームワーク

*1：2014年12月にIAS第1号『財務諸表の表示』の改訂が完了し、2016年1月から適用開始

*2：2016年1月に『開示に関する取組み (IAS第7号の改訂)』(『キャッシュ・フロー計算書』)の公表と2017年1月からの適用開始

*3：2015年10月にIFRS実務記述書公開草案『財務諸表への重要性の適用』の公表。2017年9月に実務記述書第2号『重要性の判断の行使』と公開草案『重要性の定義』(IAS第1号及び第8号の修正)の公表

*4：2017年3月に討議資料『開示に関する取組み—開示原則』の公表

(出所) IASB [2017] par.1.14 (一部修正：注の挿入等)

③ 2013年概念フレームワークに関する討議資料

上述のような状況の下で、IASBは、2013年5月に『財務報告開示に関するディスカッション・フォーラムのフィードバック文書』(IASB [2013b])を公表し、さらに、同年7月に概念フレームワークの改訂に関する討議資料(『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』)を公表した。そこでは、概念フレームワーク上初めてセクション7で「表示及び開示」に関する規定をしている。この討議資料における「開示に関する主な検討事項」は、次のとおりである¹¹⁾。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> (a) 基本財務諸表における表示：(i) 基本財務諸表の目的、(ii) 集約、分類及び相殺の概念、(iii) 各基本財務諸表の間の関係 (b) 財務諸表注記：(i) 財務諸表注記の目的、(ii) 財務諸表注記に含まれる情報の範囲 (c) 重要性 (d) 開示・表示要求事項の形式の開発時の考慮可能性事項：(i) 開示目的、(ii) 伝達の原則、(iii) 財務諸表を電子書式で提供することについての含意 |
|--|

10) IASB [2012] 7, 21 頁。

11) IASB [2013a] 15 頁。

また、ここにおける「開示に関するIASBの予備的見解」は、次のとおりである¹²⁾。

- 「(a) 基本財務諸表の目的は、認識された資産、負債、持分、収益、費用、持分変動及びキャッシュ・フローに関する要約された情報を提供することである。
- (b) 財務諸表注記の目的は、次の事項に関する追加的で有用な情報を提供することにより、基本財務諸表を補完することである。
- (i) 企業の資産、負債、持分、収益、費用、持分変動及びキャッシュ・フロー
- (ii) 企業の経営者及び統治機関が企業の資源を使用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのか。
- (c) 開示の目的を果たすため、IASBは通常、次の事項に関する開示を要求することを考慮することとなる。
- (i) 報告企業全体
- (ii) 企業の基本財務諸表で認識した金額。これには当該金額の変動を含む
- (iii) 企業の未認識の資産及び負債の性質及び程度
- (iv) 企業の資産及び負債から生じるリスクの性質及び程度
- (v) 手法、仮定及び判断、並びに当該手法、仮定及び判断の変更で、表示している金額又は他の方法で開示している金額に与える影響
- (d) 重要性の概念は、現行の「概念フレームワーク」で明確に記述されている。したがって、IASBは、重要性に関する「概念フレームワーク」のガイダンスへの修正又は追加を提案していない。しかし、IASBは、「概念フレームワーク」プロジェクトの外で、重要性に関する追加的なガイダンス又は教育マテリアルの開発を検討している。
- (e) 将来予測的な情報は、既存の資産及び負債、又は報告期間中に存在していた資産及び負債に関する目的適合性ある情報を提供する場合には、財務諸表注記に含める。」

このように、ここでは、基本財務諸表の目的や財務諸表の注記の目的、開示の内容、重要性の定義、将来志向情報の範囲等についての開示のハイレベルな規定がなされている。

そして、IASBが開示要求を開発するときに考慮すべき「コミュニケーションの原則」として、次のものを挙げている¹³⁾。

- (a) 企業固有の有用な開示の促進を図るべきであり、「決まり文句」の使用又は企業の固有でない一般に利用可能な情報を抑制すべきである。
- (b) 明確でバランスのとれた理解可能な開示のために、できる限り簡単に直接的な開示が行える柔軟性を企業に与えるべきである。
- (c) 何が重要なのかを財務諸表利用者に強調する方法で企業が開示を構成できるようにすべきであり、開示の順番又は1つの開示の中での重点を企業が決定できるようにすべきである。
- (d) 開示は関連付けるべきであり、基本財務諸表における項目と注記に開示される情報との間の関

12) Ibid., 15-16 頁。

13) Ibid., par.7.50.

係を財務諸表利用者が理解するのに役立つように開示し、可能で適切である場合には、相互参照の使用を認めるべきである。

- (e) 財務諸表の別の部分で同じ情報の重複を生じるべきではない。したがって、新たな開示の開発の際に現行の IFRS を見直すべきである。
- (f) 開示ガイダンスは、開示すべき情報の有用性を低下させずに比較可能性を最大化することを図るべきである。したがって、ガイダンスを開発する際には、情報が比較可能であることの必要性と、最も理解可能性の高い開示方法及び開示内容を決定する柔軟性を企業に与えることの必要性とを比較検討する必要がある。

このコミュニケーション原則は、後述の2017年の討議資料『開示に関する取組み－開示原則』で、一部追加や文言の修正はあるけれども、基本的にそのまま活用されている。

④ 2015年の概念フレームワークに関する公開草案

前述の2013年討議資料に対するコメント・レター等を考慮して、2015年にIASBにより公表された概念フレームワーク改訂に関する公開草案（『財務報告に関する概念フレームワーク』）では、第7章「表示及び開示¹⁴⁾」で開示に関する規定がなされている。

この公開草案における「開示に関する主な検討事項」は、次のとおりである¹⁵⁾。

- 財務諸表の範囲
- 伝達のツールとしての表示及び開示：分類、集約、表示及び開示の目的と原則
- 財務業績に関する情報

ここにおけるIASBの「開示に関する主要な見解」は、次のとおりである¹⁶⁾。

「第7章は、次のことを検討している。(a) 財務諸表の目的と範囲、(b) 伝達ツールとしての表示及び開示、(c) 財務業績に関する情報

本公開草案では、どのような情報が財務諸表に含まれるのか及び当該情報の表示及び開示をどのように行うべきかを記述したハイレベルの概念を記載している。IASBは、IFRS財務報告における開示の改善を目指した適用プロジェクト及び研究プロジェクトの集合体（「開示に関する取組み」）についても作業している。開示の取組みにおいて、IASBは、表示及び開示に関する追加的なガイダンスを提供するために、本公開草案で提案している概念を開発することを目指している。さらに、IASBは、財務業績に関するプロジェクトをアジェンダに加えるべきかどうかを検討するための調査研究プロジェクトを進めている。

a) 財務諸表の目的と範囲

…[ここ]では、財務諸表の目的及び範囲を論じている。財務諸表は、企業の資産、負債、持分、取

14) ここでは、「財務諸表の目的及び範囲、伝達ツールとしての表示及び開示並びに財務業績に関する情報」が規定されている。

15) IASB [2015] 7頁。

16) Ibid., 17-18頁。

益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来のキャッシュ・インフローの見通しを評価し、企業の資源についての経営者の受託責任を評価するのに有用な情報を提供する。この情報の一部は、財政状態計算書及び財務業績の計算書における構成要素の定義を満たす項目の認識によって提供される。財務諸表は、認識された項目及び構成要素の定義を満たしているが認識されていない項目に関する追加的な情報も提供する。可能性が高いか又は生じ得る将来の取引及び事象に関する将来予測的な情報を財務諸表に含めるのは、当該情報が、当期末又は当期中に存在した企業の資産、負債及び持分（認識されていない場合でも）、あるいは当期に係る収益及び費用の理解にとって目的適合性がある場合のみである。

b) 伝達ツールとしての表示及び開示

…[ここ]では、伝達ツールとしての表示及び開示について検討している。本公開草案では、財務諸表の表示又は開示されている情報の効率的かつ効果的な伝達は、財務諸表の目的適合性を改善し、資産、負債、持分、収益及び費用の忠実な表現に寄与する。効率的かつ効果的な伝達には、次のことが含まれる。(a) 類似した項目を一緒に報告し、異質な項目を区分して報告するような体系化された方法で情報を分類すること、(b) 情報が不必要な詳細で覆い隠されることのないように情報を集約すること、(c) 単なる機械的な順守を生じさせるルールではなく、表示及び開示の原則を用いること。

c) 財務業績に関する情報

…[ここ]では、財務業績に関する情報の表示及び開示を論じている。本公開草案では、財務業績の報告書が単一の計算書で構成されるのか2つの計算書で構成されるのかを明示していない。純損益の部又は純損益計算書を企業の財務業績に関する情報の主要源泉として記述し、純損益についての合計又は小計を提供することを要求している。純損益を定義していないが、純損益計算書に含まれる収益及び費用は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であると述べている。

IASBは、純損益計算書に含まれる収益及び費用は企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であると考えているので、すべての収益及びすべての費用は当該計算書に含まれることとなるという反証可能な推定がある。…下記の場合に限り、収益及び費用を純損益の外で報告し、その他の包括利益に含めることができると提案している。(a) 当該収益及び費用が、現在価額で測定される資産又は負債に関するものであり、かつ、(b) それらの項目を純損益計算書から除外することで、企業の当期の純損益計算書における情報の目的適合性が高まる。」([]内、…及びa)等は著者挿入)

このように、ここでは、(基本財務諸表と注記を含む)財務諸表の目的、将来志向情報の範囲、分類・集約、「開示原則」の使用及び財務業績に関する情報の表示及び開示等について規定している。すなわち、㉗(どのような情報を財務諸表に含めるのか及び当該情報の表示及び開示をどのように行うべきかに関する)ハイレベルの概念のみを規定していること、㉘財務諸表の目的を示すことによって開示目的としていること、㉙このために、基本財務諸表の本体と注記等で必要な財務情報を提供しようとしていること、㉚伝達ツールとしての(後述の)「開示原則」を用いて開示することを示していること、㉛財務業績の開示について別途規定していること等が明確にされている。

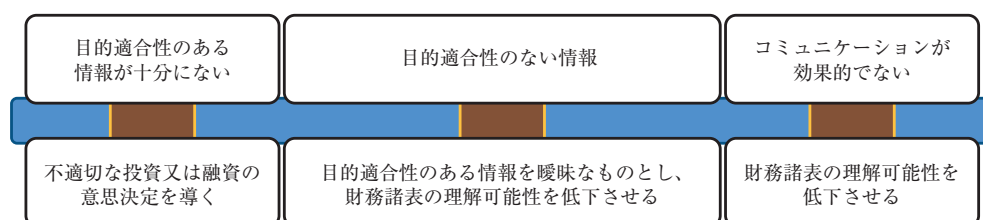
3) 開示原則の内容

ここでは、IASB によって全体として「財務報告におけるコミュニケーションの改善」を目指す「開示に関する取組み」プロジェクトの一つの成果として、また、前述の2015年の概念フレームワークの公開草案で示された「表示及び開示の原則」の具体的な内容を示すものとして、2017年に公表された討議資料『開示に関する取組み－開示原則』の内容について明確にしていくこととする。

① 財務報告における開示上の問題

まず、このような開示に関する取組みプロジェクトが開始される背景として、図3のように、財務報告におけるコミュニケーションの改善を行わなければならない開示上の問題がある。

図3 財務報告における開示上の問題点



(出所) IASB [2017b] p.4

すなわち、「開示上の主な問題」として、第1に、目的適合性のある情報が十分でないことが、不適切な投資又は融資の意思決定を導く可能性があること、第2に、目的適合性のない情報が目的適合性のある情報を曖昧なものとし、財務諸表の理解可能性を低下させる可能性があること、第3に、コミュニケーションが効果的¹⁷⁾でないことが、財務諸表の理解可能性を低下させる可能性があること等、財務諸表の作成者と利用者との間のコミュニケーションの改善が必要であるという認識がある¹⁸⁾。

② 本討議資料の目的と取扱い

このような状況の下において、IASB は、概念フレームワーク上において伝達ツールとして位置づけている開示に関する「開示原則¹⁹⁾」を公表した。当該開示原則の目的は、㊦「企業」が開示に関してより適切な判断を行い、情報をより効果的に伝達する助けとすること、㊧財務諸表の「主要な利用者」にとっての開示の有効性²⁰⁾を改善すること、㊨「当審議会」がIFRSの開示要求を改善するのを支援するためである²¹⁾。

すなわち、本開示原則プロジェクトは、「開示の論点を識別し、これをよりよく理解した上で、当該論点に対処するための新しい開示原則を開発するか、又は既存の開示原則を明確化することに焦点を

17) 効果的とは、重要で目的適合性のある情報を明瞭に示すことによって、利用者の正しい理解を最大限引き出し、適切な意思決定を行えることをいう。なお、開示に関する七つの効果的なコミュニケーション原則が『開示原則』で示されている。

18) IASB [2017a] par.1.5.

19) 「概念フレームワーク」と混同する可能性があるため、本討議資料では、「開示フレームワーク」という用語は使用していない (IASB [2017a] par.1.9)。

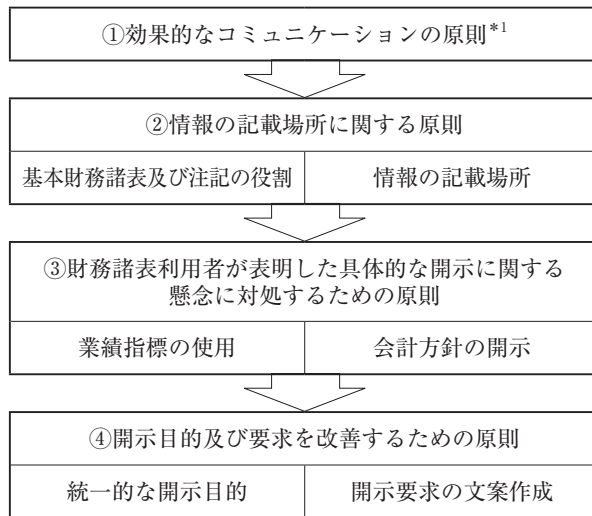
20) 財務情報の利用者の意思決定に効果が有ること。

21) IASB [2017a] par.1.9.

当てている。一組の開示原則は、ハイレベルの概念（例えば、効果的なコミュニケーションという全体的な原則又は開示目的及び開示要求を開発するための基礎（統一的な開示目的））から、情報の開示に関する一般的な要求事項までの範囲にわたる可能性がある。これらの原則は、IAS 第1号の現行の要求事項の一部と『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（2010年）』）を改訂する当審議会のプロジェクトで開発されている諸概念を基礎とすることとなる²²⁾。そして、本プロジェクトが終了し、本討議資料が最終化された場合、IASBは、⑦ IAS 第1号を修正すること、又は④ IAS 第1号の一部を置き換える新しい「一般開示基準」を作成することを想定している²³⁾。

なお、本討議資料の主要な内容は、図4のとおりである。

図4 討議資料の内容



*1：図5を参照
 (出所) IASB [2017a] 8頁(番号と注は著者挿入)

③ 効果的なコミュニケーションの原則

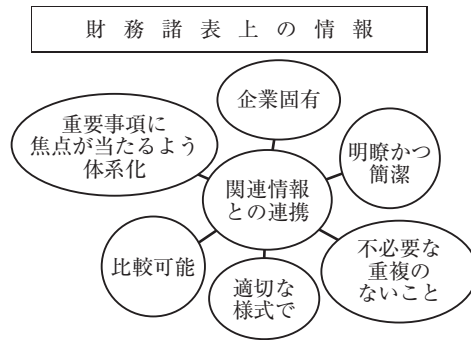
上述の財務報告における開示の問題を解決するために、効果的なコミュニケーションの原則として、図5のように、七つのことを財務諸表の情報は満たしていなければならないと考えている。

すなわち、「効果的なコミュニケーションの原則」として、2013年の討議資料で示されたものを基礎として、「(a) 企業固有のものであること、(b) 可能な限り単純かつ直接的に記述されていて、重要性のある情報の喪失がなく、財務諸表の長さを不必要に増加させないこと、(c) 重要な事項を目立たせるように構成されていること、(d) 情報間の関係を強調し、財務諸表を通じた検索を改善するため、目的の適合性がある場合には、財務諸表に含まれる他の情報、又は年次報告書の他の場所と関連付けられていること、(e) 財務諸表の異なる場所又は年次報告書の異なる場所において不必要に重複していな

22) Ibid., par.1.11.

23) Ibid., pars.IN5, 1.13.

図5 効果的なコミュニケーションの原則



(出所) IASB [2017b] 6 頁 (一部変更)

いこと、(f) 開示される情報の有用性を損なわずに、企業間及び報告期間間の比較可能性を最適化する方法で提供されていること、(g) その種類の情報に関して適切な様式で提供されていること」という七つのものを挙げている²⁴⁾。

これらのうち、(a) から (f) までの6つは、2013年の概念フレームワークに関する討議資料で示されたものであり、多くのコメント提出者が概念フレームワークに含めることに賛成していた。しかし、「当審議会は、それらの原則の中には、基礎となる原則ではなく財務諸表の作成の方に焦点を当てているものがあると考えている。したがって、『概念フレームワーク』公開草案の開発に当たり、当審議会は、基礎となる概念²⁵⁾を記述しているコミュニケーションの原則のみを改訂『概念フレームワーク』に含め²⁶⁾」、残りは概念フレームワークではなく、一般開示基準で示すことを提案している。

④ 当審議会の予備的見解

当審議会の「開示原則に関する予備的見解」は、次のとおりである²⁷⁾。

- ㊦ 「開示原則」に関して、「一般開示基準に次のことを行う開示原則を含めるべきである。(a) 基本財務諸表²⁸⁾を識別し、その役割及び当該役割の含意を記述する。(b) 注記の役割及び内容を記述する。(c) どのような場合に企業は IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供できるのかを記述する。(d) どのような場合に企業は「非 IFRS 情報²⁹⁾」又は類似の名称で識別される情報を財務諸表において提供できるのかを記述する。(e) 業績指標を財務諸表においてどのようにして適正に表示できるのかを記述する。(f) どの会計方針の開示が要求されるのかを明確化する。(g)

24) IASB [2017a] par.2.6、括弧内の事項は省略。

25) IASB では、例えば、効果的なコミュニケーションという全体的な原則又は開示目的及び開示要求を開発するための基礎すなわち統一的な開示目的等が考えられている。

26) Ibid., par.2.7、なお、このように、基礎となる概念を記述しているコミュニケーションの原則のみを改訂『概念フレームワーク』に含め、残りを一般開示基準で示すことは、合理的であると考えられる。

27) Ibid., pars.IN10-IN14.

28) 本討議資料では、「基本財務諸表」として財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書を考えている。

29) 例えば、経常利益の表示等が考えられる。

統一的な開示目的を識別し、記述する³⁰⁾」こと

- ① 「効果的なコミュニケーションの原則等に関するガイダンス」に関して、次のものを「一般開示基準又は強制力のないガイダンス（例えば、教育マテリアル）のいずれかにおいて提供すべきである。（a）企業が財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則、（b）会計方針の開示の記載場所³¹⁾」
- ② 「財務諸表の様式の使用」に関して、これに「関する強制力のないガイダンスを開発すべきである³²⁾」こと
- ③ 「表示・開示とその記載場所」に関して、「今後、IFRS 基準の文案作成の際に、財務諸表のどこで情報を提供すべきかを記述するときに当該審議会が『表示する』及び『開示する』という用語を使用する場合には、意図している記載場所を『基本財務諸表に』又は『注記に』のいずれかであるのか、特定すべきである³³⁾」こと
- ④ 「IASB への期待」に関しては、「財務業績の計算書における通例でない項目又は発生が稀な項目の定義とその表示に関する要求事項を開発する。財務業績の計算書に下記の小計がIAS 第1号[……]に従って表示される場合には、IFRS 基準に準拠している旨を明確化する。（i）EBITDA の小計（企業が「費用性質」法を使用する場合）、（ii）EBIT の小計（『費用性質』法と『費用機能』法を使用する場合³⁴⁾」

このように、開示原則、ガイダンス、財務諸表の様式の使用、表示・開示の場所、IASB への期待に関して、IASB の予備的見解を述べている。

2 特徴点

以上の検討から、本討議資料の特徴点としては、次のことが挙げられる。

① 開示に関する取組みの背景

開示に関する取組みが問題となる背景として、国際的な動向と開示それ自体の問題とがある。第1の国際的な動向として、前述のように、2009年以降米国 FASB が開示に関する概念フレームワークの開発にむけて積極的に活動をしていることが挙げられる。第2の開示それ自体の問題に関しては、目的適合性のある情報が十分でないこと、反対に目的適合性のない多くの情報が目的適合性のある情報を曖昧なものとしていること及びコミュニケーションが効果的ではなく、財務情報の利用者の理解可能性を低下させていること等、より一層のコミュニケーションの改善が必要であるという事実認識がある。なお、ここでは、効果的な伝達が問題とされ、FASB と異なり、財務諸表作成者の過重負担の側面をあまり問題としていないところに特徴がある。

30) IASB [2017a] par.IN10、括弧内の事項省略。

31) Ibid., par.IN11、括弧内の事項省略。

32) Ibid., par.IN12、括弧内の事項省略。

33) Ibid., par.IN13.

34) Ibid., par. IN14.

② 開示に関する取組みに関する基本的な視点

上述の問題点に対処するための IASB の開示に関する取組みに関する基本的な視点として、「コミュニケーションの改善」という視点が取られ、これに関連する概念フレームワーク・レベル³⁵⁾から会計基準レベルまでの種々のプロジェクトが行われている。

③ 「開示原則」の公表

上記のコミュニケーションの改善という視点からのプロジェクトの一つとして開示原則プロジェクトが行われており、この成果として本「開示原則」が公表されている。

④ 開示に関する諸原則の規定

ここでは、前掲の図 4 のように、効果的なコミュニケーション原則、情報の記載場所に関する原則（基本財務諸表及び注記の役割、情報の記載場所）、利用者の懸念に対処するための原則（業績指標の使用、会計方針の開示）、開示目的及び要求を改善するための原則（統一的な開示目的、開示要求）等が規定されている。

⑤ 概念フレームワークとの関係

上記のコミュニケーション原則に関連して、概念フレームワークでは、開示についての基本的な考え方のみを示し、その追加的で具体的なガイダンスは、開示に関する取組みとしての開示原則等で明確化しようとしている。より具体的には、概念フレームワークでは、基礎となる概念を記述しているコミュニケーションの原則のみを含め、残りの財務諸表の作成に焦点を当てるものについては、概念フレームワークではなく、一般開示基準で示すことを提案している。

⑥ 開示目的等の規定場所

上記の開示目的及び要求を改善するための原則及び情報の記載場所に関する原則に関連して、財務諸表の目的及び範囲に関して、概念フレームワーク（の改訂案）では、これらについて規定することによって、全体としての財務諸表の目的と範囲について明確にしようとしている。他方、個別会計基準に位置づけられる開示原則では、より細分化された基本財務諸表及び注記の目的や範囲という個別的なものの内容について明確化しようとしている。

⑦ 業績開示の重視

上記の利用者の懸念に対処するための原則に関連して、この開示原則の中において、特に業績に関する開示をコミュニケーション上最重要なものの一つとして別個のものとして規定し、これを重視している。

⑧ 開示原則の位置づけ

この場合、この開示原則は、前述のように、基礎的な概念以外のことも規定しているので、これを概念フレームワークに組み込まないこととしている。すなわち、これが最終化されたとき、概念フレームワークに組み込むのではなく、IAS 第 1 号を修正するか又は IAS 第 1 号の一部を置き換える新しい「一般開示基準」を作成することを想定している。なお、米国 FASB では、財務諸表の表示及び財務諸

35) ただし、前述のように、概念フレームワークに関するプロジェクトは、これと関連するが、別のプロジェクトとして行われている。

表の注記についての基本的なものを概念フレームワークで規定しようとしている。

以上のように、本開示原則では、効果的なコミュニケーションの欠如という現状認識の下で、コミュニケーションの改善という視点から種々のプロジェクトを行い、そのうち成果の一つとして当開示原則が公表されている。そして、ここでは、効果的なコミュニケーション原則等の原則が規定され、これが最終化された時に、これを概念フレームワークに組み込むのではなく、IAS 第1号を修正するか又はIAS 第1号の一部を置き換える新しい「一般開示基準」を作成することを想定しているという特徴がある。

3 評価し得る点

これまでの検討を前提として、本討議資料の評価し得る点については、次のようなことが挙げられる。

① 開示のスタンス

まず財務情報の開示のスタンスに関して、IASB は意思決定有用性アプローチに基づき、財務情報の利用者に対して彼らのニーズに有用な財務情報を提供しようとしていることが挙げられる。

② 開示の視点とプロジェクト

この有用な財務情報の提供のために、現在の IFRS で行われている財務報告による開示では不十分である、という現状認識を背景として、「コミュニケーションの改善」という視点から一連の開示に関する取組みプロジェクトを実施し、そのうちの一つの開示原則プロジェクトとしての成果を本「開示原則」として公表している。

③ 開示の諸原則の明示

当該開示原則では、開示における問題点を明確にして、それに対処するための効果的なコミュニケーション原則等の原則を明示している。

④ 概念フレームワークとの棲み分け

この場合、コミュニケーション原則等に関連して、概念フレームワークでは、ハイレベルの概念や開示についての基本的な考え方のみを示し、より具体的なガイダンス等は、開示に関する取組みとしての開示原則等で明確化しようとしている。具体的には、例えば、コミュニケーション原則に関して、概念フレームワークでは、基礎となる概念を記述しているコミュニケーションの原則のみを含め、残りの財務諸表の作成に焦点を当てるものについては、概念フレームワークではなく、一般開示基準で示すこと等を提案している。

以上のように、本開示原則では、開示スタンスとして意思決定有用性アプローチを採用していること、開示の視点としてコミュニケーションの改善という視点を採用し、この統一的な視点から各開示に関するプロジェクトを実施していること、開示原則プロジェクトとして開示原則を明示していること及び基本的な概念等は概念フレームワークで規定し、より具体的なものは個別の会計基準で規定しようとしていること等は評価し得る点である。

4 問題点

ここでは、これまでの検討を前提として、本討議資料の懸念事項ないし問題点について明らかにしていくこととする。本討議資料の懸念事項ないし問題点としては、次のようなものが考えられる。

① 意思決定有用性アプローチに基づく利用者ニーズの変化

本開示原則では、その基本スタンスとして意思決定有用性アプローチを採用しているため、財務情報の利用者の情報ニーズの変化に応じて、概念フレームワークや開示原則が変わる可能性がある。すなわち、長期的に基本的な改訂を行わないという概念フレームワークとの関連でいえば、概念フレームワークの作成時に、作成者ないし作成原理の方からは、一定の原理が存在するので、概念フレームワーク等も作成し易いものに対して、意思決定有用性アプローチの観点から利用者ニーズに対応するアプローチを採用する場合には、利用者のニーズは常に変化するので、開示に関する安定的で強固な概念フレームワーク等を作成し難い。

② 区別の困難性

例えば、効果的なコミュニケーション原則のように、会計上の概念・基本的な考え方・原則等を概念フレームワーク上で規定すべきか又は個別の会計基準上で規定すべきかという場合に、明確な基準がなく、区別の困難性がある。

③ 原則間のトレード・オフ関係

例えば、比較可能性と企業の自主性・固有性（に基づく情報提供）のように、本開示原則で掲げられた原則間においてトレード・オフ関係が生じたとき、どのようにすべきかについて、難しい問題が残る。

④ 作成者対利用者

本開示原則は、主にコミュニケーションの改善という視点から議論されており、作成者の過重負担の観点あまり議論されていない。したがって、作成者の過重負担の問題をもう少し議論に組み込んでいくことが望まれる。

⑤ 開示の制約

本開示原則では、FASB のように、開示の制約（例えば、目的適合性、コスト・ベネフィット、将来志向情報）について取扱っていないので、これについて取り扱う必要がある。

⑥ 開示すべき利益概念の明確化と開示

2015年概念フレームワークでは、純損益の部を企業の財務業績に関する情報の主要源泉として記述し、純損益についての合計を提供することを要求し、また本開示原則では、業績表示を重視している。しかし、両者とも会計の最重要な純損益についての定義をしておらず、どのような利益計算をし、それを表示しようかということが示されていない。それゆえ、まず会計の目的として、どのような純損益を計算しようとしているのかを明確に定義し、その定義に基づきそれをどのように開示すべきかということが明確にされる必要がある。

以上のように、本開示原則における懸念事項ないし問題点としては、意思決定有用性アプローチに基づく利用者ニーズの変化、概念フレームワーク上での取扱か会計基準上での取扱かの区別の困難性、

原則間のトレード・オフ関係、財務諸表作成者の観点の考慮の必要性、開示の制約及び純損益概念の明確化とそれに基づく開示規定の明確化等がある。

Ⅲ むすび

以上のように、本稿では、文献研究によって、2017年3月にIASBから公表された討議資料（『開示に対する取組み—開示原則』）の特徴点、評価し得る点と問題点について検討してきた。この検討によって、以下のことが明らかにされた。

本討議資料の特徴点として、次のことが明確にされた。すなわち、本開示原則では、効果的なコミュニケーションの欠如という現状認識の下で、コミュニケーションの改善という視点から種々のプロジェクトを行い、そのうち成果の一つとして当開示原則が公表されている。そして、ここでは、効果的なコミュニケーション原則等の原則が規定され、これが最終化された時に、これを概念フレームワークに組み込むのではなく、IAS第1号を修正するか又はIAS第1号の一部を置き換える新しい「一般開示基準」を作成することを想定していること等が明らかとなった。

本討議資料の評価し得る点として、次のことが明確にされた。すなわち、本開示原則では、開示スタンスとして意思決定有用性アプローチを採用していること、開示の視点としてコミュニケーションの改善という視点を採用し、この統一的な視点から各開示に関するプロジェクトを実施していること、開示原則プロジェクトの成果として開示原則を明示していること及び基本的な概念等は概念フレームワークで規定し、より具体的なものは個別の会計基準で規定しようとしていること等は評価し得る点である。

本討議資料の懸念事項ないし問題点として、次のことが明確にされた。すなわち、意思決定有用性アプローチに基づく利用者ニーズの変化、概念フレームワーク上での取扱か会計基準上での取扱かの区別の困難性、原則間のトレード・オフ関係、財務諸表作成者の観点の考慮の必要性、開示の制約及び純損益概念の明確化とそれに基づく開示規定の明確化等があることが明らかにされた。

なお、本討議資料は最終版ではないので、最終的にどのようなものとなるのかは確定していない。これに対するコメント・レター等を考慮し、より改善された一般開示基準等が確定し、首尾一貫した形で、効率的・効果的でかつ有用な財務諸表に関する開示をすることができるようになることが期待される。

また、本開示原則がわが国の概念フレームワークへどのような影響を与えるのかに関しては、わが国の概念フレームワークが改訂される場合には、開示に関する部分が新たに付け加えられるであろう。他方、FASBの概念フレームワークへの影響であるが、前述のように、FASBは現在開示に関する概念フレームワークを開発中であり、これに一定の影響は与えるであろうけれども、FASBはそれ自体の考え方に従って独自のものを作成しているため、大きな影響はなさそうである。

〔参考文献一覧表〕

- 岩崎勇 [2017] 「FASB の概念フレームワークについて—財務諸表に対する注記を中心として—」『経済学研究』第84巻第1号、77-92頁
- 新日本有限責任監査法人 [2015] 「開示イニシャティブ 重要性に関するガイダンスの提案」
(<https://www.shinnihon.or.jp/services/ifrs/issue/ifrs-developments/2015-10-02-115.html>)
- 杉山晶子 [2016] 「IASB 概念フレームワークにおける財務諸表の表示および開示」『IFRS の概念フレームワークについて—最終報告書—』国際会計研究学会研究グループ、122-135頁
- トーマツ [2015] 「IASB が、開示イニシャティブによる IAS 第1号の修正を公表」『会計情報』テクニカルセンター、第462号、21-23頁
(https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/jp/Documents/get-connected/pub/atc/201502/jp-atc-kaikeijyoho_201502_07.pdf)
- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) [2012] *Discussion Paper, Towards a Disclosure Framework for the Notes.*
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2014] Proposed Statement of Financial Accounting Concepts (Exposure Draft), Conceptual Framework for Financial Reporting, “Chapter 8: Notes to Financial Statements”.
- [2016] Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, Concepts Statement 8, Conceptual Framework for Financial Reporting, “Chapter 7: Presentation”.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2010] *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010.* (IASC 財団編、企業会計基準委員会 財務会計基準機構監訳『2011 国際財務報告基準』中央経済社)
- [2011] *Agenda Consultation 2011.* (企業会計基準委員会訳『アジェンダ協議2011』)
- [2012] *Feedback Statement: Agenda Consultation 2011.* (企業会計基準委員会訳『フィードバック・ステートメント アジェンダ協議2011』)
- [2013a] *Discussion Paper, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting.* July 2013. (企業会計基準委員会訳『「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し』)
- [2013b] *Discussion Forum-Financial Reporting Disclosure, Feedback Statement.*
- [2015] *Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting.* (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワーク』)
- [2017a] *Exposure Draft, Disclosure Initiative-Principles of Disclosure.* (企業会計基準委員会訳『開示に関する取組み—開示原則』)
- [2017b] *Snapshot: Disclosure Initiative-Principles of Disclosure.*
- [2017c] *IFRS Practice Statement, Project Summary and Feedback Statement : Making Materiality Judgements, Practice Statement 2.*
- International Accounting Standards Committee (IASC) [1974] International Accounting Standards (IAS)

No.1, Disclosure of Accounting Policies.

- [1976] *IAS 5, Information to be Disclosed in Financial Statements.*
- [1979] *IAS 13, Presentation of Current Assets and Current Liabilities.*
- [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.* (国際会計基準委員会 [1989] 『財務諸表の作成表示に関するフレームワーク』)
- [1997] *IAS No.1, Presentation of Financial Statements.*

(付記) なお、本稿は、科学研究費基盤研究 (C) 課題番号16K03989の研究成果の一部である。

[九州大学大学院経済学研究院 教授]