

---

プロジェクト	開示に関する取組み一時的を絞った基準レベルの開示のレビュー
項目	IASB 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」へのコメントの検討

---

## I. 本資料の目的

1. 国際会計基準審議会（IASB）は 2021 年 3 月 25 日に公開草案「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」（以下「本公開草案」という。）（コメント期限 2022 年 1 月 12 日<sup>1</sup>）を公表した。本公開草案の目的は、IASB が今後 IFRS 基準の開示要求を開発及び文案を作成するにあたって IASB 自身が従うガイダンス案、並びに、当該ガイダンス案を IFRS 第 13 号「公正価値測定」（以下「IFRS 第 13 号」という。）及び IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。）に適用した場合の開示に関する要求事項の修正案について、フィードバックを求めることである。
2. 現在、ディスクロージャー専門員会では、本公開草案への対応を検討している。本公開草案は IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の開示実務への影響が甚大であること、及び、コメント期限が 2022 年 1 月 12 日まで延期されたことから、コメント・レター作成にあたって両基準の開示案のフィールド・テストを実施した。フィールド・テストの結果も踏まえ、本公開草案へコメントすることを検討している。
3. 本資料は、次の点について説明することを目的としている。
  - (1) 背景
  - (2) 本公開草案の概要
  - (3) ASBJ の対応方針

## II. 背景

4. IASB は、利害関係者は財務諸表において開示される情報に関する 3 つの主要な懸念を有していると考えた。総称して「開示の問題（disclosure problem）」と呼ばれるこれらの懸念は、財務諸表の内容が次のようであるというものである。
  - (1) 目的適合性のある情報が十分でない。

---

<sup>1</sup> コメント期限は当初 2021 年 10 月 21 日であったが、2021 年 7 月の IASB ボード会議において 2021 年 1 月 12 日まで延長することが暫定決定された。

- (2) 目的適合性のない情報が多すぎる。
  - (3) 提供される情報の伝達が効果的でない。
5. このフィードバックにより、IASBは「開示に関する取組み」を始めた。「開示に関する取組み」は、財務諸表における開示の有効性を改善する方法を探求するプロジェクトの総称である。2017年3月に、IASB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」（以下「DP」という。）を、開示の問題に対処するための考えられるアプローチに関してのフィードバックを得るために公表した。
6. DPに対する多くのコメント提出者が、開示の問題は多面的で、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となるという点でIASBに同意した。さらに、DPに対するコメント提出者のほぼ全員が、開示の問題の一因は、IASBがIFRS基準における開示要求を開発し文案を作成する方法であると述べた。
7. このフィードバックに対応して、IASBは、「開示に関する取組み－的を絞った基準レベルの開示のレビュー」のプロジェクトに着手することを決定した。このプロジェクトの目的は、IASBがIFRS基準における開示要求を開発し文案を作成する方法を改善して、それらの要求事項を適用する企業がより有用な情報を財務諸表利用者に提供するようにすることである。IASBは、この目的を満たすために次のようなアプローチを採用することを決定した。
- (1) IASBが開示要求を開発するにあたり従うガイダンス案を開発する。
  - (2) 当該ガイダンス案を2つの基準書（具体的にはIFRS第13号及びIAS第19号）の開示セクションに試験的に適用する。その目的は次の2点にある。
    - ① ガイダンス案の内容を織り込んで修正した基準書を適用して作成した財務諸表における開示の有用性を改善する。
    - ② ガイダンス案をテストし改善する。
  - (3) ガイダンス案を織り込んだ、2つの基準書の修正案の公開草案を作成する。
8. 本公開草案は次により構成される。
- (1) 将来、IASBがIFRS基準における開示要求を開発し文案を作成する際に従うガイダンス案
  - (2) 当該ガイダンス案を織り込んだ、IFRS第13号及びIAS第19号の開示セクションの修正案

### III. 本公開草案の概要

#### (ガイダンス案の概要)

9. ガイダンス案は、IASB 自身が従うことになるものであり、IFRS 基準を構成するものではない。ガイダンス案が最終化された後には、当該文書は IASB の内部文書となり、今後の開示要求を開発する方法を説明するものとなる。

10. ガイダンス案の概要は次のとおりである。

項目	内容
全体的な開示目的	財務諸表利用者の全体的な情報ニーズを記載。 企業は、後述の具体的な開示目的に準拠することによって、注記において提供する情報が、全体的な利用者の情報ニーズを満たすのに十分かどうか（すなわち、追加的な情報が必要な否か）を評価することを要求される。
具体的な開示目的	財務諸表利用者の詳細な情報ニーズを記載。 具体的な開示目的に準拠するために、企業は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。
具体的な開示目的を補強する説明	企業が具体的な開示目的をよりよく理解するのに役立つ、情報が開示するだけの重要性があるかどうかについての企業の判断を容易にするために説明が記載されている。
情報項目	具体的な開示目的を満たすための情報項目。 2 種類の用語で使い分けられている。 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 「しなければならない」：開示することが要求される</li> <li>● 「強制ではないが、次のような情報は企業が開示目的を満たすことを可能にする場合がある。」：開示する可能性のある情報を例示している</li> </ul>

11. IASB は、開示の問題が生じるのは、IFRS 基準の開示要求（開示項目）がチェックリストのように使用されていることに原因があると考えている。そこでガイダンス案では、開示要求（開示項目）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判断することに焦点を移すとしている。具体的には以下のとおりである。

(1) 企業に、開示要求（開示項目）を遵守することを要求するのではなく、全体的な開示目的及び具体的な開示目的を遵守する（満たす）ことを要求する。

- (2) 全体的な開示目的及び具体的な開示目的を遵守する（満たす）ために、企業に判断を適用することを要求する。このため、企業は、開示内容が財務諸表利用者のニーズを満たしているかどうかの判断を求められることになる。
- (3) 情報項目は、一部の項目については開示を要求するが、原則としては、開示する可能性のある情報を例示するにとどめ、具体的にどの項目を開示するかは企業の判断に委ねるとしている。

**(IFRS 第 13 号の修正案の概要)**

12. IFRS 第 13 号の修正案は、現行の開示要求を削除した上で、ガイダンス案に従ってあらたに全体的な開示目的、具体的な開示目的、それぞれの具体的な開示目的を満たすための情報項目を設けている。現行の IFRS 第 13 号と公開草案の提案を比較したものを、審議事項(3)-2 参考資料 1 に示している。

**(IAS 第 19 号の修正案の概要)**

13. IAS 第 19 号の修正案に関しても、現行の開示要求を削除した上で、ガイダンス案に従ってあらたに全体的な開示目的、具体的な開示目的、それぞれの具体的な開示目的を満たすための情報項目を提案している。現行の IAS 第 19 号と公開草案の提案を比較したものを、審議事項(3)-2 参考資料 2 に示している。

**(ガイダンス案を IFRS 第 13 号の提案の 1 つに適用した例)**

14. ガイダンス案を IFRS 第 13 号の提案の 1 つに適用した例は次のとおりである（本公開草案 表 1）。

<p>全体的な開示目的</p> <p>企業は、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クラスの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財務諸表利用者が評価することを可能にする情報を開示しなければならない。</p>	<p>要求</p> <p>注記において提供される情報が利用者の全体的な情報ニーズを満たすかどうかを評価すること（例えば、追加的な情報を開示すべきか）</p>
<p>具体的な開示目的</p> <p>経常的な公正価値測定について、企業は、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各クラスの公正価値測定、報告期間の期首</p>	<p>要求</p> <p>具体的なトピックに関する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</p>

<p>から期末までの変動の主要な理由を財務諸表利用者が理解することを可能にする情報を開示しなければならない。</p>	<p>がある情報を開示すること</p>
<p>具体的な開示目的を補強する説明</p> <p>[具体的な開示目的] によって要求されている情報は、報告期間中の取引及び他の事象が企業の財政状態及び業績にどのように影響を与えたのかを財務諸表利用者が評価し、したがって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<b>意図</b>している。</p>	<p>説明的な情報</p> <p>企業が具体的な開示目的をよりよく理解するのに役立ち、情報が開示するだけの重要性があるかどうかについての企業の判断を容易にすること</p>
<p>情報項目</p> <p>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についての[具体的な開示目的]を満たすにあたり、企業は、公正価値測定の変動の主要な理由の期首残高から期末残高への調整表を開示しなければならない。</p>	<p>要求</p> <p>具体的な開示目的を満たすために不可欠な重要性がある情報を開示すること</p>
<p>強制ではないが、次のような情報は、企業が[具体的な開示目的]を満たすことを<b>可能にする場合がある</b>。</p> <p>(a) 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経常的な公正価値測定の変動の主要な理由の説明</p> <p>...</p>	<p>強制力のない項目</p> <p>企業の状況に対して目的適合性がある場合に、企業が具体的な開示目的を満たすために開示する可能性のある潜在的に重要性がある情報を識別すること</p>

(本公開草案の質問項目)

15. 本公開草案で問われている質問は次のとおりである。

	No	質問項目
ガイダンス	1	全体的な開示目的の使用
	2	具体的な開示目的の使用と開示の問題点
	3	判断の適用の増大
	4	判断の使用を促進するための情報項目の記述
	5	ガイダンス案に対するその他のコメント
IFRS 第13号	6	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
	7	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
	8	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
	9	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
	10	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ための情報
	11	IFRS 第13号の修正案に対するその他のコメント
IAS 第19号	12	確定給付制度についての全体的な開示目的
	13	確定給付制度についての具体的な開示目的
	14	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
	15	確定拠出制度についての全体的な開示目的
	16	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
	17	その他の種類の従業員給付制度についての開示
	18	IAS 第19号の修正案に対するその他のコメント

#### IV. ASBJ の対応方針

##### (ガイダンス案への対応)

16. ASBJ は、本公開草案で提案されているガイダンス案は、IASB が開示要求を開発するためのガイダンスを示すという目的を果たしていないと考えている。

17. ASBJ では、ガイダンス案について次のコメントをすることを考えている。

- (1) チェックリストの順守から判断の適用に焦点を移動させること

我々は、目的適合性がある情報を提供するためには、一律に情報を求めることをやめ、目的適合性の有無について作成者の判断に委ねた方が良いと考えることから、チェックリストの順守から判断の適用に焦点を移動させることに賛成する。

しかしながら、フィールド・テストにおいて、作成者からチェックリストを使用することもやむなしとの意見も聞かれた。監査人や規制当局に対し会計基準を遵守していることを挙証する手段としてチェックリストを用いる方が効率的であるためである。

同意見を踏まえると、チェックリストの順守から判断の適用に焦点を移動させるためには、監査やエンフォースメントにおいても、チェックリストに基づく対応から判断の適用に基づく対応への転換が必要となると考えられる。すなわち、IASB が会計基準のみを変更することでは十分ではなく、IASB は監査人や規制当局とも協働し、足並みを揃えて判断の適用に基づく対応への転換を行わなければならないと考える。

## (2) 利用者の情報ニーズと開示目的の関係

ガイダンス案は、利用者のニーズと開示目的を同一視し、その上で、利用者の全体的な情報ニーズ及び詳細な情報ニーズを満たすことを要求している。しかし、我々は、このアプローチには問題があると考えている。

本プロジェクトの問題の本質は、利用者のニーズがある情報の中から、会計基準設定主体が、どのようにして、一般目的財務諸表の目的を満たすものを開示目的として会計基準において定めるのかという点にある。本公開草案は、具体的な提案をせずに、すべて利用者のニーズに基づいて解決しようとしているが、それでは利用者のニーズを選別することはできない。IASB がどのようにして利用者のニーズを選別するのかについてのガイダンスを開発しなければ、プロジェクトが解決すべき問題は解決されないと考える。

## (3) 要求事項の構成

本公開草案は、具体的な開示目的への準拠について判断を要求し、全体的な開示目的への準拠についても判断を要求することを提案しているが、このような 2 段階の判断は、重要性の判断についても同様であることを明示すべきである。

### (個別基準 (IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号) の修正案への対応)

18. ASBJ は、ガイダンス案の方向性を支持しないことから、ガイダンス案を適用した

結果である個別基準(IFRS第13号及びIAS第19号)の修正案も支持していない。しかしながら、個別基準の修正案が確定した場合には開示要求が変わることから、具体的な提案についてコメントすることを考えている。

19. この点、本公開草案のコメント期限が延期されたことから、ASBJ事務局では、IFRS基準の任意適用企業に対し、フィールド・テストを実施した。現行のIFRS第13号及びIAS第19号と本公開草案の提案の比較を行うこと並びにフィールド・テストの結果を踏まえて、現在の基準の要求事項に比べて本公開草案の提案が個別基準の開示の要求事項の改善となっているのかという観点から、コメントすることを検討している。

20. ASBJでは、個別基準の修正案全般について次のコメントをすることを考えている。

(1) 個別基準の開示要求から切り離されたガイダンス案の適用

本公開草案の個別基準の修正案は、現行の個別基準の開示要求と切り離れた形で、本公開草案で提案されているガイダンス案のみをベースにして、全体的な開示目的、具体的な開示目的及び具体的な開示目的を満たすための情報項目が提案されている。現行の個別基準における開示要求については、それらが設けられてきた目的も考慮した上で、ガイダンス案を適用した個別基準の修正案を作成すべきと考える。

(2) 具体的な開示目的の抽出理由

本公開草案の個別基準の修正案では、具体的な開示目的が示されているが、当該具体的な開示目的がなぜ抽出されたのかが不明瞭である。利用者のニーズがあるさまざまな情報から一般目的財務諸表に含めるべき情報を選別するためのガイダンスが本公開草案に欠如していると考えているため、そのようなガイダンスを開発した上で、当該ガイダンスに照らして具体的な開示目的を特定すべきである。

(3) 強制される情報項目の抽出理由

本公開草案は、具体的な開示目的を満たすための情報項目について、「強制ではないが(while not mandatory)」に加えて「しなければならない(shall)」を用いて開示を強制する項目を設けることを提案している。開示を強制するためには、相応の理由が必要であり、IASBは、強制することとした理由を具体的に説明できるものについてのみ、開示を強制すべきである。また、その理由を述べるにあたっては情報の便益だけではなく、費用対効果についても論じるべきである。



(4) 強制ではない場合の開示すべき事項の判断

「強制ではないが (while not mandatory)」とされている任意項目については、利用者の情報ニーズを満たすという観点ではなく、マネジメント・アプローチ、すなわち、その情報について、経営者が経営管理上レビューしているかどうかに基づいて開示事項の判断を行うことも検討すべきであると考ええる。

(5) 重要性の概念

本公開草案の個別基準の修正案における具体的な開示目的の書きぶりでは、個別の項目（公正価値測定や従業員給付）の財務諸表全体における重要性とは関係なく、具体的な開示目的をすべて満たすことが要求されているように読める。しかし、財務諸表全体の重要性の観点から判断を適用して最終的な記載の可否を検討すべきであることが明確になるように記載を追加すべきであると考えている。

また IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の重要性の概念は維持されており、「強制ではないが (while not mandatory)」とされている情報項目についても引き続き重要性に基づき、開示すべき事項の判断を行うということを基準の本文に記載し、明確化すべきと考える。

(6) 情報が類似又は重複する項目

本公開草案の個別基準の修正案において、開示が強制される項目が類似又は重複している箇所がある。開示要求を開発する段階から、このような類似又は重複を避けるように基準を開発すべきである。

**ディスカッション・ポイント**

本公開草案の概要及び ASBJ の対応方針の説明について、ご質問があればいただきたい。

以 上