

# 開示に関する取組み：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」の解説

ASBJ アシスタント・ディレクター まるおか たけし  
**丸岡 健**

## はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2021 年 3 月 25 日に公開草案 (ED/2021/3) 「IFRS 基準における開示要求—試験的アプローチ 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 2021 年 10 月 21 日) 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。

本稿では本公開草案の概要について解説するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

## 1. 背景

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なものである。

- 目的適合性のある情報が十分にない。
- 目的適合性のない情報が多すぎる。
- 提供される情報の伝達が効果的でない。

このフィードバックにより、IASB は「開示に関する取組み (Disclosure Initiative)」プロジェクトを開始した。「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。

DP に対しては、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

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。

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一時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。

- 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。
- 当該ガイダンス案を 2 つ基準書（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。その目的は以下の 2 点にある。
  - ✓ 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。
  - ✓ ガイダンス案をテストし改善する。
- ガイダンス案を織り込んだ、2 つの基準の修正案の公開草案を作成する。当該アプローチにより開発された本公開草案は、以下により構成される。
- 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
- 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

## 2. ガイダンス案の概要

### (1) ガイダンス案の骨子

ガイダンス案は、IASB 自身が従うこととなるものであり、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。ガイダンス案の骨子は以下のとおりである（本公開草案 DG1 項）。

#### ① 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述している全体的な開示目的に準拠することを企業に要求する。当該目的に準拠するために、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を評価することを要求される。そうした情報だけでは不十分である場合には、企業はそれらの利用者の情報ニーズを満たすために追加的な情報を提供することが必要となる。

#### ② 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述している具体的な開示目的に準拠することを企業に要求する。当該目的に準拠するために、企業は、その詳細な情報ニーズを満たすために必要とされる、取引、他の事象又は状況についての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、それらの目的を満たすために提供される情報が、財務諸表利用者が何を行うことに役立つことを意図しているのかの説明によって補足される。

#### ③ それぞれの具体的な開示目的を満たすための情報項目

それぞれの具体的な開示目的を満たすための情報項目 (items of information) を識別する。

企業は、具体的な開示目的を満たすために開示すべき情報を決定する際、判断を適用することが必要となる。IASBは、具体的な情報項目が、具体的な開示目的を満たす上で不可欠であると判断した場合にのみ、当該具体的な情報項目の提供を要求する。そうでない場合、そしてほとんどの場合、IASBは企業が開示することを必ずしも要求されない具体的な情報項目を識別する。それらの具体的な情報項目は、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内容の例となる。

## (2) チェックリストから判断へと焦点を移行

ガイダンス案において提案され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、具体的な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ことを、次のことによって目指している（公開草案 DG2 項）。

- 「しなければならない」という規範的な文言を使用し、基準における開示目的に準拠することを企業に要求する。
- IFRS 基準において情報項目に言及する際には、通常、次のような規範性のより低い文言を使用する。「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。」

上記に記述した文言は、利用者の情報ニーズを記述した開示目的を満たすことを企業に要求する。企業は、単に開示要求が定める開示項目を開示するだけでは、準拠を達成したとみなすことはできない。むしろ、企業、監査人その他は、次のことを決定するために判断を適用することが必要となる（本公開草案 DG3 項）。

- どの情報に重要性があるか。
- 提供する情報によって開示目的が満たされるかどうか。

IASB は、可能な範囲で、個々の IFRS 基準

書の開示セクションにおいて重要性について一般的な又は包括的な言及を行うことを避ける。これは、重要性をすべての IFRS 基準（すべての開示要求を含む。）にわたり適用される包括的な概念であることを強化するためである。重要性を複数回にわたり又は重複して言及すると、重要性が言及されていない IFRS 基準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（本公開草案 DG4 項）。

## (3) 判断の使用を促進する開示要求

ガイダンス案は、具体的な開示目的は財務諸表利用者の詳細な情報ニーズを記述し、当該情報ニーズを満たす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提案している。IASB は、このようなアプローチを採用したのは、以下を意図したためであるとしている（本公開草案 BC19 項）。

- 重要性の判断を行うための堅固な基礎を企業に提供する。開示する情報が満たす利用者の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より良く評価できるようになる。
- 開示要求への準拠を達成するために判断を行使することを企業に要求する。企業は開示要求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。

提案されているアプローチは、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焦点が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（本公開草案 BC20 項）。

IASB は、規範性のより低い「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の結論を下している。IASB は、開示要求が運用可能かつ強制可能であるくらい十分に具体的であるならば、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り、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と考えている。むしろ、IASB は、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ことになり、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「財務諸表の表示」第 31 項<sup>1</sup>で要求している判断と同様の判断を行使することを企業に要求することになると考えている。IASB 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 IASB に対して述べた、認識されている準拠のための負担を軽減することにもなるとしている（本公開草案 BC26 項）。

#### (4) 具体的な開示目的の開発の是非及びその方法

IASB 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 IASB が開発できる場合のみであるとしている。IASB は、開示目的が情報ニーズを適切に反映し明確に説明し、かつ、企業が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場合には、開示目的が運用可能かつ強制可能であると見込んでおり、そのような目的は、利害関係者が準拠を達成し執行する上で必要なツールを利害関係者に提供するとしている。（本公開草案 BC27 項）。

そのため、IASB は以下の手順を踏むとしている（本公開草案 BC28 項）。

- 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。
- 利害関係者のニーズを理解する。
- 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。
- コストと便益の分析を実施する。
- 開示の提案の影響を理解し文書化する。

### 3. IFRS 第 13 号の開示に関する修正案の概要

本公開草案における IFRS 第 13 号の開示に関する修正案の概要は、以下のとおりである。

1 同項は、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検討しなければならない」

## 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

### (1) 全体的な開示目的

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できるようにする情報を開示しなければならない。この情報は、財務諸表利用者が次のことを理解できるようにするものでなければならない（公開草案 IFRS 第 13 号第 100 項）

- 資産及び負債の当該クラスの企業の財政状態及び業績に対する重大性（significance）
- それらの公正価値測定がどのように決定されたのか
- 当該測定の変動が当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

### (2) 具体的な開示目的

#### ① 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

経常的及び非経常的な公正価値測定について、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（公開草案 IFRS 第 13 号第 103 項）。

- 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金額、性質及び他の特性
- 当該特性が、資産及び負債の当該クラスの公正価値ヒエラルキーにおける区分にどのように関連するか

#### ② 公正価値測定に関連した測定の不確実性

経常的及び非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について、公正価値測定を決定するにあたって使用した重大な（significant）技法及びイン

プットを財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない（公開草案 IFRS 第 13 号第 107 項）。

#### ③ 合理的に考えられる代替的な公正価値測定

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についての代替的な公正価値測定を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を、当報告期間の末日現在で合理的に可能性のあったインプットを使用し、開示しなければならない（公開草案 IFRS 第 13 号第 111 項）。

#### ④ 公正価値測定の変動の理由

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の当報告期間の期首から期末までの変動の重大な（significant）理由を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない（公開草案 IFRS 第 13 号第 114 項）。

#### 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

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（公開草案 IFRS 第 13 号第 118 項）。

- 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種類、性質及び他の特性
- 当該特性が、資産及び負債の当該クラスの公正価値ヒエラルキーにおける区分にどのように関連するか

## 4. ガイダンス案を IFRS 第 13 号の提案の 1 つに適用した例

ガイダンス案を IFRS 第 13 号の提案のうち、全体的な開示目的及び具体的な開示目的④「公

正価値測定の変動の理由」に適用した例は、以下のとおりである（本公開草案表1）。

同表では、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補強する説明）、

並びに（具体的な開示目的を満たすための）情報項目（強制力のある項目及びない項目）が例示されている。

<p>全体的な開示目的 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 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、報告期間の期首から期末までの変動の重大な（significant）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>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 [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意図している。</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 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重大な（significant）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]を満たすことを可能にする場合がある。 (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重大な（significant）理由の説明 ...</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>

## 5. IAS 第 19 号の開示に関する修正案の概要

本公開草案における IAS 第 19 号の開示に関する修正案の概要は、以下のとおりである。

### 確定給付制度

#### (1) 全体的な開示目的

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（公開草案 IAS 第 19 号第 147A 項）。

- 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・フローに与える影響を評価する。

- 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。

## (2) 具体的な開示目的

公開草案は、以下に関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。

### ① 確定給付制度に関連する基本財務諸表上の金額（公開草案 IAS 第 19 号第 147D 項）

- 企業は、当報告期間中に確定給付制度から生じた、財政状態計算書、財務業績の計算書及びキャッシュ・フロー計算書上の金額及び当該金額の内訳を、財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない。

### ② 確定給付制度の性質及び関連するリスク（公開草案 IAS 第 19 号第 147G 項）

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。

- 確定給付制度によって提供される給付の性質
- 確定給付制度によって企業が晒されているリスク（特に投資リスク）の性質及び程度
- 企業が確定給付制度及び識別されたリスクを管理するために実施している戦略

### ③ 確定給付制度に係る期待将来キャッシュ・フロー（公開草案 IAS 第 19 号第 147J 項）

- 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及び当該影響の性質を、財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない。

### ④ 新規加入者に対して閉鎖された確定給付制度の加入者に対する将来の支払（公開草案 IAS 第 19 号第 147N 項）

- 企業は、新規加入者に対して閉鎖された確定

給付制度の加入者への支払が引き続き行われる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しなければならない。

### ⑤ 確定給付制度に関連した測定の不確実性（公開草案 IAS 第 19 号第 147Q 項）

- 企業は、確定給付制度債務の算定に使用した重大な（significant）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を開示しなければならない。

### ⑥ 確定給付制度について財政状態計算書において認識した金額の変動の理由（公開草案 IAS 第 19 号第 147T 項）

- 企業は、確定給付制度に関して財政状態計算書に認識している金額の当報告期間の期首から当該期間の末日までの変動の主要な理由を、財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない。

## 確定拠出制度

公開草案は、確定拠出制度が企業の財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響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全体的な開示目的を提案している（公開草案 IAS 第 19 号第 54A 項）。

## 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

公開草案は、企業が複数事業主制度を確定拠出制度に分類する場合には、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ている（公開草案 IAS 第 19 号第 54A 項）。

公開草案は、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提案している。

- 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している（公開草案

IAS 第 19 号第 148A 項)。

- 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、当期の支払拠出額を IAS 第 19 号第 41 項に従って会計処理している (公開草案 IAS 第 19 号第 149A 項)。

公開草案は、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ている。

- 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している (公開草案 IAS 第 19 号第 148C 項)。
- 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を IAS 第 19 号第 41 項に従って会計処理している (公開草案 IAS 第 19 号第 149C 項)。

## 6. 今後の予定

本公開草案のコメント期限は、2021 年 10 月 21 日である。IASB は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の開示セクションの修正案を最終化するかどうかを決定する前に、本公開草案に対するコメントレーター及び公開協議からの他のフィードバックを考慮するとしている。フィードバックは、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号についてテストした後に、IASB がガイダンス案を基準設定活動において使用することを決定する場合に、ガイダンス案を改善すべきかどうか及び改善の方法を IASB が決定することにも役立つであろうとしている。