

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」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 さかいり とおる
坂入 透

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）から 2021 年 3 月に公表された公開草案「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。）に対して、2022 年 1 月にコメント・レターを送付している。

本公開草案の概要

本公開草案は、以下により構成されている。

- (1) IASB が今後 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試験的に適用して作成した IFRS 第 13 号「公正価値測定」及び IAS 第 19 号「従業員給付」の開示セクションの修正案

(ガイダンス案の概要)

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。ガイダンス案の骨子として「全体的な開示目的」、「具体的な開示目的」、及び「それぞれの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。

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。

(IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案の概要)

IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 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

従って新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。

なお、本公開草案の概要については、『季刊 会計基準』第73号「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」も併せて参照されたい。

コメント・レターの概要

本公開草案に対する当委員会の主なコメントは、次のとおりである。

(ガイダンス案について)

- (1) 本公開草案では、「開示の問題点」を解決するためにガイダンス案の開発を提案している。この点に関して、本ガイダンス案の検討も重要であるが、本ガイダンス案の実効性を確保する体制の整備も同等に、あるいは、より重要であると考えている。特に、本公開草案で提案されているガイダンス案は、開示の問題の解決策の一つとして判断の適用に焦点を移動させることを提案しているが、多くの法域においてIFRS 基準の適用が要求又は容認されていることに鑑みると、ガイダンス案を適用して開発した開示要求が、各法域においてコンプライアンスの対象になるという視点も重要であると考えている。具体的には、監査やエンフォースメントにおいても、判断の適用を重視する体制が構築されている必要があると考えているが、現状では、そのような体制が構築されていないケースがある。このような状況では、IASB が会計基準のみを変更することで十分ではなく、IASB は監査人や規制当局と協働する必要があると考えている。
- (2) 開示の問題のうち、目的適合性のある情報が十分でないということへの対処としては、具体的でありながら詳細すぎない開示目的を定めることが重要であると考えている。本プロジェクトの問題の本質は、関係者間で情報ニーズや重要性に関する見解は様々であるということを理解しつつ、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と考えている。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がある様々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プロセスが、恣意的になる可能性がある。IASB がどのようにして利用者のニーズがある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) 開示の問題のうち、目的適合性のない情報が多すぎるということへの対処としては、判断の適用に焦点を移動させることと、重要性の考え方を明確化することが有用であると考えている。

① 判断の適用に焦点を移動させること

本公開草案で提案されている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関して、判断の適用に焦点を移動させることを支持するが、チェックリストを用いることが必ずしも適切ではないとは考えていない。「チェックリストの順守」が問題となるのは、開示要求に対して判断を適用せず、機械的に開示の要否を決定する場合であると考えている。言い換えれば、判断が適切に適用されている限りにおいては、チェックリストを用いて作業を行う

ことが効率的であり、したがってチェックリストが有用であると考えている。

② 重要性の考え方を明確化すること

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確化すべきであると考えている。すなわち、重要性の概念の適用にあたっては、個々の項目について重要性があるか判断することと、財務諸表全体の観点から重要性を考慮する（すなわち、財務諸表全体から見たときに個別には重要であっても開示されないものもある。）ことの2段階の適用があることを明確化すべきである。この考え方はIFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」で示されている考え方と整合しているものと考えている。

(個別基準 (IFRS 第13号及びIAS 第19号) の修正案全般について)

- (4) 本公開草案の個別基準の修正案では、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。
- (5) 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様々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。
- (6) 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。
- (7) 「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ている。
- (8) 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、最終的な記載の要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の概念

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ている。

- (9) 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。

(IFRS 第 13 号の修正案について)

本公開草案の IFRS 第 13 号の修正案については、上述の「個別基準 (IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号) の修正案全般について」(4)から(9) で指摘した事項に加え、以下の提案について問題があると考えられる。

- (10) 公正価値ヒエラルキーのレベル 2 とレベル 3 の開示について、本公開草案の IFRS 第 13 号の修正案では、現行の個別基準の開示要求と切り離した形でガイダンス案を適用しているため、レベル 2 であってもレベル 3 であっても開示はほぼ同様の取扱いとなっている。これは、現行の IFRS 第 13 号の公正価値ヒエラルキー (レベル分け) の趣旨を無視していると思われる。リスク等も踏まえ、現行基準のようにレベル 2 とレベル 3 の間で要求する開示に差をつけることは問題ないと考えているため、本公開草案のガイダンス案を適用するにあたっては、現行基準におけるレベル 2 とレベル 3 の間で要求する開示の差も考慮した上で、公正価値ヒエラルキーにおけるレベル 2 とレベル 3 での必要となる開示を決定すべきと考える。
- (11) 本公開草案の IFRS 第 13 号の修正案は、代替的な公正価値測定に関する情報を開示することを要求することを提案しているが、通常のインプットのみを用いて公正価値を測定している場合には、代替的な公正価値測定を実施することが困難である。したがって、代替的な公正価値測定に関する情報の開示を任意とすべきであると考えている。
- (12) 本公開草案の IFRS 第 13 号の修正案は、公正価値測定の変動の当報告期間の期首から期末までの変動の重大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することを要求することを提案しているが (IFRS 第 13 号の修正案の第 114 項から第 117 項)、適切である可能性のある変動の理由として為替差額の影響が挙げられている。為替差額の影響の開示については、現在進められている IASB の基本財務諸表プロジェクトにおいても、過大なコストや労力を伴うこととなる場合は為替差額の分類が例外とされるという暫定決定がされていることから、開示は任意とすべきであると考えている。ただし、為替差額の変動が公正価値変動の重大な理由である場合には、為替差額の影響について開示することは必要となると考えている。
- (13) 本公開草案の IFRS 第 13 号の修正案は、公正価値ヒエラルキーの各レベルに含まれる資産及び負債に関する情報を開示することを要求することを提案しているが (IFRS 第 13 号の修正案の第 103 項から第 106 項)、デリバティブ取引については、報告期間の末日の測定値によって、資産にも負債にもなり得るという性格を有するために、資産と負債を分けて開示するのではなく、これらをまとめて開示することが適切となる可能性があることから、ネット表示を許容すべきと考える。

(IAS 第 19 号の修正案について)

本公開草案の IAS 第 19 号の修正案については、上述の「個別基準（IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号）の修正案全般について」（(4)から(9)）で指摘した事項に加え、以下の提案について問題があると考ええる。

- (14) 本公開草案の IAS 第 19 号の修正案では、確定給付負債（資産）の純額の変動の重大な理由の期首残高から期末残高への調整表における「数理計算上の仮定の変更による数理計算上の差異」（第 147V 項(i)）及び「実績調整の変更による数理計算上の差異」（第 147V 項(j)）の開示を要求することが提案されている。しかし、これらは互いに関連する項目であり、両者を区分する意義が明瞭でなく、費用対効果が見合わないため、これらの項目を区分する必要はないと考えている。なお、IAS 第 19 号第 147S 項において、数理計算上の仮定は開示が要求される項目とはなっていないことから、IAS 第 19 号第 147V 項(i)及び第 147V 項(j)における「数理計算上の仮定の変更」と「実績調整の変更」の区分は、第 147S 項に合わせ、開示を任意とすべきであると考えている。
- (15) 本公開草案の IAS 第 19 号の修正案は、確定給付制度の性質及び関連するリスクの記述を要求することを提案しているが（第 147G 項）、この開示要求が、どの程度詳細な記述を求めているのかを判断することが困難であると考えており、より詳細な説明又はガイダンスを提供すべきであると考えている。