

解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 井上 雅子

## IFRSをめぐる動向 第109回 開示に関する取組みの最近の動向

(30頁)

### 1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会（IASB）の月次会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。今回は、IASBが2011年に公表した意見募集「アジェンダ協議2011」へのコメント対応として、IFRSにおける開示原則の開発を表明して以降、今日まで継続している「開示に関する取組み」についての最近の検討状況を取り上げます。

なお、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きます。

### 2. これまでの経緯

2011年7月、IASBは、「IASBの将来の戦略的優先事項」および「更なる改善のために最も優先すべき財務報告の領域」についてフィードバックを求めるために、意見募集「アジェンダ協議2011」を公表しました。これに対するコメントでは、開示について、現在の開示要求の下では財務諸表作成者に重い負担を強いる一方で、財務諸表利用者の企業の業績に対する理解に資さない開示が目立つとして、財務報告書における開示の有効性に対して広く懸念が示されました。そこで、IASBは、これらのコメントを踏まえ、将来に向けて、概念フレームワークのプロジェクトを通じてIFRSにおける開示原則を開発することを表明しました。

2013年1月、IASBは、財務諸表利用者、作成者、監査人、規制機関を集めた「財務報告開示に関するディスカッション・フォーラム」（以下、開示フォーラム）において、財務情報開示の利便性と透明性の促進について議論しました。そして、同年5月、IASBは、開示フォーラムでの議論をまとめ、今後のIASBの開示改善のための短期・中期的戦略（以下、開示に関する取組み）をフィードバック文書にて公表し、さらに、6月には、IASBのハンス・フーガーホースト議長により具体的な10ポイント・プランが表明されました。その後、2015年に実施されたアジェンダ・コンサルテーションを経て、今日までプロジェクトが進められており、すでに、いくつかのポイントについては完了しました（図表1を参照）。

以下では、いまだ継続中のポイント（図表1の⑧，⑨，⑩）に関連する「的を絞った基準レベルの開示レビュー」のメンテナンス・プロジェクトについて紹介します。

**【図表1】 開示に関する取組み-10ポイント・プランの状況**（参考：2018年6月 IASB Agenda paper 11A Appendix A）

10ポイント	プロジェクトの状況	
現行の重要性ガイダンスの明確化 ①情報の有用性を損なう重要性のない開示の削減 ②財務諸表全体に対する重要性の適用 ③基準内の個別の開示要求に対する重要性の適用	<b>完了</b> 2014年12月「開示に関する取組み（IAS第1号の修正）」を公表 2017年9月IFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」を公表	<b>継続中</b> 「重要性がある」の定義の明確化のための現行ガイダンスの修正検討中。 2018年第4四半期に修正IFRSを公表予定
会計方針を含む、注記のためのガイダンスの明確化 ④注記の順序に関する規定の削除 ⑤注記における会計方針の開示場所の柔軟性を低下させる規定の削除	<b>完了</b> 2014年12月「開示に関する取組み（IAS第1号の修正）」を公表	
⑥純債務調整表の開示要求の追加	<b>完了</b> 2016年1月「開示に関する取組み（IAS第7号の修正）」を公表	
⑦監査基準設定主体および証券規制当局との共同による重要性に関するガイダンスの開発	<b>完了</b> 2017年9月IFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」を公表	
⑧新基準作成時に、開示要求の規範性を弱めた文言の使用と開示目的の重視	<b>継続中</b> 新基準の公表に合わせて实施的を絞った基準レベルの開示レビューのメンテナンス	

	ス・プロジェクトでは、開示目的の使用も検討中
⑨新開示基準の作成のための調査研究の実施	
(a) 既存開示要求の抜本的見直し	<b>継続中</b> 的を絞った基準レベルの開示レビューのメンテナンス・プロジェクトで検討中
(b) 基本財務諸表の役割	<b>継続中</b> 基本財務諸表プロジェクトを基準設定アジェンダへ移行（2018年9月のIASB会議にて決定）
⑩既存基準の開示要求の見直しと、新開示原則の既存基準への適用方法の検討	<b>継続中</b> 的を絞った基準レベルの開示レビューのメンテナンス・プロジェクトで検討中

：本号にて仮決定を説明

### 3. 的を絞った基準レベルの開示レビューのメンテナンス・プロジェクト

#### (1) 概要

このメンテナンス・プロジェクトは、財務諸表の利用者に提供される開示の有用性を改善するために、IASBの個別のIFRS基準の開示に関する要求事項の開発および文案作成の方法を改善することを目的としています。IASBは、この目的に従い、2018年3月の会議において、的を絞った基準レベルの開示レビューを以下の手順に従って行うことを仮決定しました。

- ・開示に関する要求事項の開発および文案作成の際にIASBが使用するためのガイダンス（以下、IASBのためのガイダンス）を開発する。
- ・基準レベルのレビューの対象として1つまたは2つの基準を選定する。
- ・選定した基準に対して、開発したガイダンスを適用してレビューを行うことにより、当該ガイダンスをテストする。
- ・レビューの結果、対象とした基準に対する修正が必要と認められた場合には、公開草案を公表してフィードバックを求める。

IASB は、この手順に従い、IASB のためのガイダンスの開発を以下の3つのステップに従って行うこととし、順次検討を行いました。

(1) ステップ1：IASB は、将来、開示目的をどのように使用するか（2018年5月のIASB 会議）

(2) ステップ2：IASB は、開示目的および開示要求の内容をどのように開発するのか（2018年6月のIASB 会議）

(3) ステップ3：IASB は、開示目的および開示要求の文案をどのように作成するのか（2018年7月のIASB 会議）

以下では、各月のIASB 会議での主な仮決定について紹介します。

#### **(1) ステップ1：IASB は、将来、開示目的をどのように使用するか**

IASB は、2018年5月の会議において、今後開発されるIASB のためのガイダンスにおける開示目的の使用について議論し、以下の方向性を仮決定しました。

①すべての開示要求の基礎を1つまたは複数の具体的な開示目的におく。これらの目的によって、当該情報が財務諸表の主要な利用者にとって有用である理由、および財務諸表の主要な利用者が当該情報をどのように取り扱うと見込まれるかを説明する。

②すべての開示要求について、基礎となる目的を明示し、開示要求に含まれる各情報項目を関連する目的と明確に結び付けるように文案作成する。

なお、この5月の会議では、現状では概念フレームワークやIAS 第1号「財務諸表の表示」においてハイレベルの開示目的が記載されていることを踏まえて、個別のIFRS 基準に含まれているハイレベルの開示目的の要否について議論されました。2017年3月に公表されたディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み - 開示原則」（以下、開示原則DP）へのフィードバックでは、個々のIFRS 基準の記載が基準間で整合しておらず、また、あまりにもハイレベルすぎて開示の重要性の判断に使用することができない点が指摘されていました。IASB は、これらの開示目的について、財務諸表における特定のトピックに関連する全体的な開示の検討と、提供される情報が当該トピックについての利用者の情報ニーズを満たすかどうかの検討を企業に促すものとして、個別のIFRS 基準の中のハイレベルの開示目的を引き続き使用することを仮決定しました。

#### **(2) ステップ2：IASB は、開示規定および開示要求の内容をどのように開発するのか**

IASB は、2018年6月の会議において、将来において開示目的および開示要求を開発する際に、IFRS タクソノミ・チームのメンバーを活動中のIASB の各プロジェクトにアドバイザーとして関与させることを仮決定しました。この仮決定は、今後行われる「的を絞った基準レベルでの開示レビュー」におけるテストを条件に、IASB のためのガイダン

ス案の一部を構成することになっていきます。具体的には、IFRS タクソノミ・チームは、プロジェクト・チームが以下をより良く理解し評価することができるよう、支援することが求められることとなります。

- ①現在の開示目的および開示要求
- ②現在の開示目的および開示要求に関して利害関係者が有している問題点（適用における困難性や多様性、基準間の重複や矛盾など）
- ③開示の提案についての潜在的な論点
- ④開示の提案を IFRS タクソノミに組み込むことができるかどうか
- ⑤開示の提案、既存の一般的な報告実務、IFRS 基準および付属資料（適用ガイダンスや設例など）の間の関係
- ⑥開示の提案が「テクノロジーに中立的」であるかどうか
- ⑦上記①から⑥すべてに関する利害関係者のフィードバック

この他、開示目的および開示要求の開発において、論点の理解、利害関係者のニーズの把握、認識および測定の実務事項との関連性の理解、コスト・便益の分析、さらに開示目的および開示要求の影響の理解と文書化という、5ステップのアプローチを用いて開発することを仮決定しました。この結果、プロジェクトのすべての段階において、このアプローチにより開示目的および開示要求の検討が行われることとなります。

### (3) ステップ3：IASB は、開示目的および開示要求の文案をどのように作成するのか

IASB は、2018年7月の会議において、企業の意図を最も効果的に伝達するように、開示目的および開示要求の文案を作成するにあたり考慮すべき事項について、以下の3点について仮決定しました。

#### ①文言の使用

- a. 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ためには、規範的な文言（たとえば、しなければならない（shall））を使用する。
- b. 開示に関する情報の具体的な項目に言及する際には、規範性のより低い文言（たとえば、考慮しなければならない（shall consider））を使用する。
- c. 基準における開示要求全体にわたり首尾一貫した用語の使用を最大限にするために、以下の手順を踏む。

・IFRS 基準の開示セクションにおいて最初に導入される用語および概念を定義することを検討する。

・同じ用語を基準ごとに異なる方法で使用するのを避ける。もしこれが避けられない場合には、その用語を異なる方法で使用するのを説明し、当該用語の各異なる方法での使用についての適切な説明と明確に関連付けるための追加的なガイダンスの文案を作成することを検討する。

- ・ IFRS 基準の開示要求において「表示する (present) 」および「開示する (disclose) 」という用語を使用する際には、意図する記載場所についても記述する。
- ・ 文案作成段階において、開示の提案と基準の他の場所との間での用語の記述方法の不整合の識別に役立つため、IFRS タクソノミ・チーム等からの助言を求める。

## ②様式および表示

- a. IFRS 基準の各開示セクションの最後に、適切な場合には、概括的で何にでも対応できる (catch-all) の開示目的を示す。
- b. 具体的な開示目的を太字で表示する。
- c. 開示目的および開示要求が満たすことを意図している同様の情報ニーズに基づいて、基準における開示セクションを構成する。このアプローチによれば、多くの場合、開示セクションが、同様のまたは関連した開示目的のグループで構成される結果となると予想される。

## ③既存の要求事項およびガイダンスの活用

- a. 開示の提案と IFRS 基準における要求事項または他の IASB 公表物におけるガイダンスとの関係を識別するために、開発段階と文案作成段階の両方において、IFRS タクソノミ・チーム等に助言を求める。
- b. IFRS 基準の文案作成の際に、開示要求間の重複を最小限にする。複数の基準に類似の開示要求がある場合には、当該要求事項は重複させるのではなく、可能な範囲で関連づけるべきである。
- c. 個々の IFRS 基準の開示セクションでは、包括的な重要性に言及しない。

### (4) レビュー対象とする基準の選定

IASB は、2018 年 7 月の会議において、2018 年 6 月から継続して議論していた「的を絞った基準レベルの開示レビュー」の対象とする基準についても仮決定しました。レビュー対象の選定にあたって、IASB は、単に、基準の開示要求の改善が必要というだけでなく、IASB のために開発するガイダンスの有効性のテストを兼ねたレビューの対象として相応しいかという観点から上述の (1) から (3) の各ステップの仮決定を踏まえるとともに、開示原則 DP へのフィードバック等を参考に議論しました。その結果、以下の理

由により、IAS 第 19 号「従業員給付」と IFRS 第 13 号「公正価値測定」を対象として選定しました。

a. IAS 第 19 号「従業員給付」を選択した理由

2018 年 6 月に開催された資本市場諮問委員会（CMAC）と世界作成者フォーラム（GPF）の合同会議では、IAS 第 19 号をレビュー対象とすることに多くの支持が集まりました。各メンバーからは、IAS 第 19 号の開示要求には利用者の分析に有用な情報を提供していないものがあるといった意見や、実務への負担を無視した開示要求は適切でないといった意見が聞かれました。また、開示原則 DP へのフィードバックにおいて明確で具体的な開示目的が欠如していることが指摘されたことや、2015 年のアジェンダ・コンサルティングでの利用者からのフィードバックにおいて従業員給付全般に係る開示が不足しているといった指摘を受けたことを踏まえて、IASB はこれを選定することとしました。

b. IFRS 第 13 号「公正価値測定」を選択した理由

IASB スタッフは、現在、FASB（米国財務会計基準審議会）で検討されている開示要求の修正の動向を踏まえて、公正価値測定の開示について IFRS と米国会計基準とのコンバージェンスが強化されることを考えました。一方で、利用者からは、開示要求については他の基準の方が優先度が高いことが指摘されました。これについて、IASB は、適用後レビューのフィードバックを踏まえ、IAS 第 19 号とは異なる方法で、開発される IASB のためのガイダンス案をテストすることができると考え、IFRS 第 13 号を選定することとしました。

#### 4. 今後の予定

IASB は、2018 年 9 月の IASB 会議において、これまでの仮決定を踏まえて作成された IASB のためのガイダンス案を仮承認しました。今後、このガイダンス案は選定された基準（IAS 第 19 号と IFRS 第 13 号）に対する開示レビューを通じてテストされることになります。

この文中の IASB の（今後の予定）等は、9 月 30 日現在までの IASB のホームページ上等で公表された情報に基づくため、今後変更になる可能性がありますのでご留意ください。