
プロジェクト ASAF 対応

項目 的を絞った基準レベルの開示レビュー

本資料の目的

1. 2019 年 4 月に開催される会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議では、「的を絞った基準レベルの開示レビュー (Targeted Standards-level Review of Disclosures)」プロジェクトにおいて、利用者から受け取ったフィードバックについて、ASAF メンバーの助言が求められる予定である。本資料は、ASAF メンバーに求められている事項についてご説明することを目的としている。

議論の背景

2. 国際会計基準審議会 (IASB) は、2018 年 3 月の IASB ボード会議において、的を絞った基準レベルの開示レビューを行うことを暫定決定した。IASB は、次の手順で基準レベルの開示レビューを行うとしている。
 - (1) 開示に関する要求事項の開発及び文案作成の際に IASB が使用するためのガイダンス (以下「IASB のためガイダンス」という。) を開発する。
 - (2) 基準レベルの開示レビューの対象として 1 つ又は 2 つの基準を選定する。
 - (3) (2) で識別した基準に対し、(1) において開発した「IASB のためのガイダンス」を適用して開示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。
 - (4) 開示レビューの結果、(2) で識別され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。
3. 前項(2)に関して、2018 年 7 月の IASB ボード会議において、IAS 第 19 号「従業員給付」(以下「IAS 第 19 号」という。) 及び IFRS 第 13 号「公正価値測定」(以下「IFRS 第 13 号」という。) を対象として開示レビューを行うことが決定された。
4. その後、IASB は、34 名の利用者に対してアウトリーチを実施し、利用者が考える開示の目的と、その目的を満たすための情報として利用者から提案された項目についてフィードバックを受けたとしている。
5. なお、本プロジェクトの今後の予定としては、他の利害関係者からのフィードバックを入手し、IASB ボード会議で議論したのちに、2019 年第 4 四半期に公開草案を公表する予定とされている。

利用者からのフィードバック

(IAS 第 19 号「従業員給付」)

6. 次の表は、利用者が考える IAS 第 19 号の開示目的について、IASB が実施したアウトリーチの結果を要約したものである。

表 1 : 利用者が考える IAS 第 19 号の開示目的

		関連する 情報(表 2)
A	将来の年金債務を予測する。	1, 6, 7, 9
B	企業価値計算などの予測分析へのインプットに利用するため、年金債務の価値を算定する。	1, 6
C	企業のキャッシュ・フローに対する年金債務の影響を評価する。	1, 7
D	企業が行った年金債務の評価の基礎となる仮定及び金額の適切性を評価する。	3, 4, 5, 6, 9
E	退職給付制度の経済性、特に、企業が晒されている年金制度に対するリスクを理解する。これにより、利用者は将来のエクスポージャーを評価することができる。	2, 3, 4, 8
F	リスクについて適切に調整するため、異なる仮定に対する年金債務の感応度を理解する。	5
G	閉鎖型の確定給付制度について、リスク及び予想される将来キャッシュ・フローを理解する。これには、残余の債務が減少し消滅するまでの期間についての理解も含まれる。	10
H	企業の退職給付制度が基本財務諸表に及ぼす影響を理解する。	1

7. 次の表は、利用者が考える IAS 第 19 号の開示目的(表 1)を満たすために利用可能な情報として、利用者から提案された開示項目の要約である。

表 2 : 利用者が提案する開示項目

	提案された開示項目	関連する 開示目的 (表 1)	現行基準で 要求されて いるか
1	財務諸表に認識された金額の説明及び分解表示。分解表示は、地域別、セグメント別、加入者の種類別、退職給付制度の種類別の一部又は全部による。	A, B, C, H	部分的に要求されている

	提案された開示項目	関連する開示目的(表1)	現行基準で要求されているか
2	確定給付制度の内容及び特徴に関する記述的情報	E	部分的に要求されている
3	年金債務の計算に用いられる財務上の重要な仮定の識別、並びに当該仮定が最も重要である理由	D, E	部分的に要求されている
4	年金債務の計算に用いられる人口統計上の重要な仮定の識別、並びに当該仮定が最も重要である理由	D, E	部分的に要求されている
5	主要な数理計算上の仮定についての「より広範な(wider)」感応度分析(複数の仮定を同時に変更した場合の影響も含む。)	D, F	部分的に要求されている
6	年金制度の様々な評価額(IAS第19号による評価額、財政計算による評価額、第三者による引受評価額(buyout value))の違いに関する説明	A, B, D	要求されていない
7	退職給付制度への掛金拠出スケジュール(制度の受託者や適切な規制機関と合意したもの、又は内部の予算に基づくもの)	A, C	部分的に要求されている
8	資産の種類別に分解された制度資産の公正価値(関連するリスク、ヘッジ活動及び特定の資産の種類に係る実績運用収益率を含む。)	E	部分的に要求されている
9	年金資産及び年金債務の期首残高から期末残高への調整表	A, D	要求されている
10	閉鎖型の退職給付制度への加入者に対する将来の給付の支払スケジュール(満期分析及び残余の債務の管理方法に関する情報を含む。)	G	要求されていない

(IFRS 第13号「公正価値測定」)

8. 次の表は、利用者が考えるIFRS第13号の開示目的について、IASBが実施したアウトリーチの結果を要約したものである。

表3：利用者が考えるIFRS第13号の開示目的

	関連する情報(表4)
A	公正価値で測定された金融商品の感応度を理解する。

		関連する 情報(表 4)
B	企業価値計算などの分析へのインプットに利用するため、適切な公正価値の調整価値を算定する。	1, 5, 8
C	例えば、期待資産収益率を計算するため、将来の公正価値の変動を予測する。	1, 6, 7, 10
D	企業の公正価値測定の基礎となるインプット、評価技法及び金額の適切性を評価する。	3, 4, 5, 6, 7, 9
E	公正価値で測定された資産及び負債（特に、複雑な金融商品や混合金融商品）の内容及び特徴を理解する。	1, 2

9. 次の表は、利用者が考える IFRS 第 13 号の開示目的（表 3）を満たすために利用可能な情報として、利用者から提案された開示項目の要約である。

表 4：利用者が提案する開示項目

	提案された開示項目	関連する 開示目的 (表 3)	現行基準で 要求されて いるか
1	公正価値ヒエラルキーの各レベルに含まれる商品の種類別内訳（複雑な商品について追加的な説明を含む。）	B, C, E	要求されている
2	公正価値ヒエラルキーのレベルの決定方法に関する記述的情報	E	要求されていない
3	公正価値測定に用いたインプットに関する説明	D	要求されている
4	レベル 3 の公正価値測定についての「より広範な (wider)」感応度分析（複数の仮定を同時に変更した場合の影響も含む。また、純損益及び OCI に対する税引後の影響を示す。）	A, D	部分的に要求されている
5	レベル 3 の公正価値測定に適用された評価技法及び評価プロセス	B, D	要求されている
6	レベル 3 の公正価値測定の期首残高から期末残高への調整表	C, D	部分的に要求されている
7	レベル 2 の公正価値測定に係る追加的な開示（上記の 4 から 6 を含む。）	A, C, D	要求されていない

	提案された開示項目	関連する開示目的 (表 3)	現行基準で 要求されて いるか
8	公正価値で測定していない金融投資の公正価値	B	要求されている
9	公正価値で測定された投資不動産に係る定量的な感応度分析	A, D	要求されていない
10	財政状態計算書に認識された資産及び負債の公正価値合計の説明及び分解表示。分解表示は、地域別及び商品種別による。	C	部分的に要求されている。

ASAF メンバーへの質問事項

10. ASAF メンバーは、利用者から提案された開示項目（本資料の表 2 及び表 4）のそれぞれについて、次の観点から影響分析を行ったうえで、最も優先順位が高いと考える領域について助言を行うことが求められている。

- (1) 作成者のコスト
- (2) 監査人による外部監査
- (3) 当局による規制（考えられる開示目的及び開示要求の執行可能性並びに既存の規制との関係を含む。）
- (4) 利用者以外の利害関係者への便益

ディスカッション・ポイント

的を絞った基準レベルの開示レビューに関して ASAF メンバーに求められている事項について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上

関連する会計基準

(IAS 第19号)

- 135 企業は、次のような情報を開示しなければならない。
- (a) 確定給付制度の特徴及び関連するリスクの説明（第139項参照）
 - (b) 確定給付制度から生じた財務諸表上の金額の識別と説明（第140項から第144項参照）
 - (c) 確定給付制度が企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性にどのように影響する可能性があるかの記述（第145項から第147項参照）
- 136 第135項の目的を満たすために、企業は以下のすべてを考慮しなければならない。
- (a) 開示の要求事項を充足するのに必要な詳細さの程度
 - (b) さまざまな要求事項のそれぞれにどの程度重点を置くべきか
 - (c) どの程度の集約又は分解を行うべきか
 - (d) 財務諸表利用者が開示された定量的情報を評価するために追加の情報を必要としているかどうか
- 137 本基準及び他のIFRSの要求事項に従って行った開示が、第135項の目的を満たすのに不十分な場合には、企業は、それらの目的を満たすのに必要な追加の情報を開示しなければならない。例えば、企業は、債務の内容、特徴及びリスクを区別した確定給付制度債務の現在価値の分析を示すかもしれない。こうした開示は、次のものを区別することが考えられる。
- (a) 現役の加入者、受給待機者及び年金受給者に対する金額
 - (b) 権利確定した給付及び発生しているが権利確定していない給付
 - (c) 条件付きの給付、将来の昇給に帰属する金額及び他の給付
- 138 企業は、リスクが大きく異なる制度又は制度のグループを区別するために、開示のすべて又は一部を分解すべきかどうかを検討しなければならない。例えば、企業は、次の特徴の1つ又は複数を示して、制度に関する開示を分解するかもしれない。
- (a) 地域の相違
 - (b) 特徴の相違（定額給与年金制度、最終給与年金制度、退職後医療制度など）
 - (c) 規制環境の相違
 - (d) 報告セグメントの相違
 - (e) 積立ての取決めの相違（例えば、全く積立てをしないもの、すべて又は一部の積立てをしているもの）

確定給付制度の特徴及び関連するリスク

- 139 企業は、次の事項を開示しなければならない。
- (a) 確定給付制度の特徴に関する情報。これには次のようなものが含まれる。
 - (i) 制度が支給する給付の内容（例えば、最終給与確定給付制度又は保証付きの拠出ベース

制度)

- (ii) 制度が運営されている規制の枠組みの記述（例えば、最低積立要件の水準、及び規制の枠組みが制度に与えている影響（資産上限額（第64項参照）など）
- (iii) 制度のガバナンスに対する他の企業の責任の記述（例えば、制度の受託者又は執行機関の責任）
- (b) 企業が制度によって晒されているリスク（通常ではないリスク、又は企業特有若しくは制度特有のリスクに重点を置く）及びリスクの著しい集中に関する記述。例えば、制度資産が主として1つの種類の投資（例えば、不動産）に投資されている場合には、その制度により、企業が不動産市場リスクの集中に晒されている可能性がある。
- (c) 制度改訂、縮小及び清算の記述

財務諸表上の金額の説明

140 企業は、次のそれぞれについて該当があれば、期首残高から期末残高への調整表を示さなければならない。

- (a) 確定給付負債（資産）の純額（以下についての調整を別々に示す）
 - (i) 制度資産
 - (ii) 確定給付制度債務の現在価値
 - (iii) 資産上限額の影響
- (b) 補填の権利。企業は、補填の権利と関連する債務との間の関係も記述しなければならない。

141 第140項に列挙した各調整表では、該当があれば、次のそれぞれを示さなければならない。

- (a) 当期勤務費用
- (b) 利息収益又は利息費用
- (c) 確定給付負債（資産）の純額の再測定（以下を区分して示す）
 - (i) 制度資産に係る収益（(b)の利息に含まれている金額を除く）
 - (ii) 人口統計上の仮定の変更により生じた数理計算上の差異（第76項(a)参照）
 - (iii) 財務上の仮定の変更により生じた数理計算上の差異（第76項(b)参照）
 - (iv) 確定給付資産の純額を資産上限額までに制限していることの影響額の変動（(b)の利息に含まれている金額を除く）。企業は、利用可能な最大の経済的便益をどのように算定したかも開示しなければならない（すなわち、当該便益が、返還、将来掛金の減額あるいは両者の組合せのいずれの形態であるのか）。
- (d) 過去勤務費用及び清算損益。第100項で認めているように、過去勤務費用と清算損益は、同時に発生する場合には区別する必要はない。
- (e) 外国為替レートの変動の影響
- (f) 制度への拠出（事業主によるものと制度加入者によるものとを区別して示す）
- (g) 制度からの支払（清算に関する支払金額を区分して示す）
- (h) 企業結合及び処分の影響額

142 企業は、制度資産の公正価値を、それらの資産の性質及びリスクで区別した種類に分解し、さ

らにそれぞれの種類を、活発な市場（IFRS 第13号「公正価値測定」で定義）における市場相場価格があるものとならないものに細分化しなければならない。例えば、第136項で述べた開示のレベルを考慮すると、企業は次のものを区別することが考えられる。

- (a) 現金及び現金同等物
- (b) 資本性金融商品（業種、会社規模、地域等で分解）
- (c) 負債性金融商品（発行者の種類、信用度、地域等で分解）
- (d) 不動産（地域等で分解）
- (e) デリバティブ（契約における基礎となるリスクで分解（例えば、金利契約、為替契約、持分証券契約、信用契約、長寿スワップ等））
- (f) 投資ファンド（ファンドの種類で分解）
- (g) 資産担保証券
- (h) 仕組み債券

143 企業は、制度資産として保有している企業自身の譲渡可能な金融商品の公正価値、及び制度資産のうち企業が占有している不動産又は使用している他の資産の公正価値を開示しなければならない。

144 企業は、確定給付制度債務の現在価値の算定に用いた重要な数理計算上の仮定（第76項参照）を開示しなければならない。こうした開示は、絶対値で行わなければならない（例えば、百分率の絶対値としてであり、単に異なる百分率や他の変数の差としてではない）。企業が制度のグループの合計により開示する場合には、こうした開示を加重平均又は比較的狭い範囲の形で示さなければならない。

将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性

145 企業は次の事項を開示しなければならない。

- (a) 報告期間の末日時点の重要な数理計算上の仮定（第144項で開示されるもの）のそれぞれについての感応度分析（その日現在で合理的に考え得る関連する数理計算上の仮定の変化により、確定給付制度債務がどのように影響を受けるかを示す）
- (b) 上記(a)で求められている感応度分析の作成に使用した方法及び仮定、並びに当該方法の限界
- (c) 前期の感応度分析の作成に使用した方法及び仮定からの変更、並びに当該変更の理由

146 企業は、リスクを管理するために制度又は企業が採用している資産・負債マッチング戦略（年金契約及び他の技法（長寿スワップなど）の利用を含む）の記述を開示しなければならない。

147 確定給付制度が企業の将来キャッシュ・フローに与える影響の指標を示すために、企業は次の事項を開示しなければならない。

- (a) 将来の拠出に影響する積立ての取決め及び積立ての方針の記述
- (b) 翌年次報告期間における当該制度への予想拠出額
- (c) 確定給付制度債務の満期構成に関する情報。これには、確定給付制度債務の加重平均デュレーションが含まれ、給付支払の時期の分布に関する他の情報（給付支払の満期分析など）が含まれることがある。

(IFRS 第13号)

- 91 企業は、財務諸表利用者が次の両方を評価するのに役立つ情報を開示しなければならない。
- (a) 当初認識後に財政状態計算書において経常的又は非経常的に公正価値で測定される資産及び負債については、評価技法及び当該測定を作成するのに用いたインプット
 - (b) 重大な観察可能でないインプット（レベル3）を用いた経常的な公正価値測定については、その測定が当期の純損益又はその他の包括利益に与える影響
- 92 第91項の目的を満たすために、企業は以下のすべてを考慮しなければならない。
- (a) 開示要求を満たすのに必要な詳細さのレベル
 - (b) さまざまな要求のそれぞれにどの程度の重点を置くべきか
 - (c) どの程度の集約又は分解を行うべきか
 - (d) 財務諸表の利用者が開示された定量的情報を評価するために、追加的な情報を必要とするかどうか
- 本基準又は他のIFRSに従って行われる開示が第91項に掲げる目的を達成できない場合には、当該目的を達成するのに必要な追加情報を開示しなければならない。
- 93 第91項の目的を満たすために、企業は、少なくとも、次の情報を、当初認識後に財政状態計算書において公正価値（本基準の範囲に含まれる公正価値を基礎とする測定を含む）で測定される資産及び負債のクラス（資産及び負債の適切なクラスの決定に関する情報は、第94項参照）ごとに、開示しなければならない。
- (a) 経常的及び非経常的な公正価値測定について、報告期間末の公正価値測定、及び非経常的な公正価値測定について、当該測定の理由。資産又は負債の経常的な公正価値測定とは、他のIFRSにより各報告期間末に財政状態計算書において認識することが要求又は許容されている公正価値測定である。資産又は負債の非経常的な公正価値測定とは、他のIFRSにより特定の状況において財政状態計算書で測定することが要求又は許容されている公正価値測定である（例えば、企業が売却目的保有の資産を、当該資産の売却コスト控除後の公正価値が帳簿価額よりも低いために、IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って、売却コスト控除後の公正価値で測定する場合）。
 - (b) 経常的及び非経常的な公正価値測定について、公正価値測定が全体として区分される公正価値ヒエラルキーのレベル（レベル1、2又は3）
 - (c) 報告日現在で保有している資産又は負債のうち経常的に公正価値で測定されるものについて、公正価値ヒエラルキーのレベル1とレベル2との間のすべての振替、その振替の理由及び、レベル間の振替がいつ生じたとみなすかの決定に関する企業の方針（第95項参照）。各レベルへの振替は、各レベルからの振替とは区別して開示し説明しなければならない。
 - (d) 公正価値ヒエラルキーのレベル2及びレベル3に区分される経常的及び非経常的な公正価値測定について、公正価値測定に用いた評価技法とインプットの説明。評価技法に変更があった場合（例えば、マーケット・アプローチからインカム・アプローチへの変更や、追加的な評価技法の使用）には、企業は、その変更の旨及び変更の理由を開示しなければならない。公正

価値ヒエラルキーのレベル3に区分される公正価値測定については、企業は、公正価値測定に用いた重大な観察可能でないインプットに関する定量的情報を提供しなければならない。企業が公正価値を測定する際に定量的な観察可能でないインプットを作成していない場合には、この開示要求に従うための定量的情報を作成する必要はない（例えば、企業が過去の取引又は第三者の価格付け情報を修正なしに利用する場合）。しかし、この開示を提供する際に、企業は、定量的な観察可能でないインプットのうち、公正価値測定に重要で、企業が合理的に利用可能なものを無視することはできない。

- (e) 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、期首残高から期末残高への調整表（以下に起因する当期中の変動を区別して開示）
 - (i) 当期純利益に認識した利得又は損失の合計額、及びそれらの利得又は損失が認識されている純損益の中の表示科目
 - (ii) その他の包括利益に認識した利得又は損失の合計額、及びそれらの利得又は損失が認識されているその他の包括利益の中の表示科目
 - (iii) 購入、売却、発行及び決済額（これらを区別して開示）
 - (iv) 公正価値ヒエラルキーのレベル3へのすべての振替又はレベル3からのすべての振替の金額、それらの振替の理由、及びレベル間の振替がいつ生じたとみなすのかの決定に関する企業の方針（第95項参照）。レベル3への振替は、レベル3からの振替とは区別して開示し説明しなければならない。
- (f) 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、純損益に含まれている(e)(i)の当期の利得又は損失の合計額のうち、報告期間末現在で保有している資産及び負債に関連する未実現損益の変動に起因する額、及びそれらの未実現損益が認識されている純損益の中の表示科目
- (g) 公正価値ヒエラルキーのレベル3に区分される経常的及び非経常的な公正価値測定額について、企業が用いた評価プロセスの説明（例えば、企業が評価の方針及び手続をどのように決定し、各期の公正価値測定の変動をどのように分析しているかなど）
- (h) 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、
 - (i) こうした測定のすべてについて、観察可能でないインプットの変動に対する公正価値測定の感応度の記述的説明（それらのインプットを異なる金額に変更すると、公正価値測定が著しく高くなったり低くなったりする可能性がある場合）。それらのインプットと公正価値測定に使用される他の観察可能でないインプットとの間に相互関係がある場合には、企業は、それらの相互関係と、それが観察可能でないインプットの変動が公正価値測定に与える影響をどのように増幅又は軽減させる可能性があるのかの説明も提供しなければならない。この開示要求に従うためには、観察可能でないインプットの変動に対する感応度の記述的説明に、少なくとも、(d)に従う際に開示した観察可能でないインプットを含めなければならない。
 - (ii) 金融資産及び金融負債について、観察可能でないインプットを合理的に考え得る代替

的な仮定を反映するように変更すると公正価値が著しく変化する場合には、企業は、その旨を記述し、それらの変更の影響を開示しなければならない。企業は、合理的に考え得る代替的な仮定を反映するための変更の影響をどのように計算したのかを開示しなければならない。この目的上、著しいかどうかは、純損益及び資産合計又は負債合計（公正価値の変動がその他の包括利益に認識される場合には、資本合計）について判断しなければならない。

- (i) 経常的及び非経常的な公正価値測定について、非金融資産の最有効使用が現在の用途と異なる場合には、企業はその旨及び当該非金融資産が最有効使用と異なる方法で使用されている理由を開示しなければならない。

94 企業は、資産及び負債の適切なクラスを、以下に基づいて決定しなければならない。

- (a) 当該資産又は負債の性質、特性及びリスク
- (b) その公正価値測定が区分される公正価値ヒエラルキーのレベル

クラスの数、公正価値ヒエラルキーのレベル3に区分される公正価値測定については増やす必要があるかもしれない。それらの測定は不確実性と主観性の程度が大きいからである。公正価値測定に関する開示を提供すべき資産及び負債の適切なクラスの決定には、判断を必要とする。資産及び負債のクラスは、財政状態計算書で表示される表示科目よりも細分する必要がある場合が多いであろう。しかし、企業は、財政状態計算書に表示されている表示科目への調整が十分にできるような情報を提供しなければならない。他のIFRSが資産又は負債のクラスを定めている場合、企業は、そのクラスが本項の要求に合致していれば、そのクラスを本基準で要求している開示を提供する際に使用することができる。

95 企業は、第93項(c)及び(e)(iv)に従って公正価値ヒエラルキーのレベル間の振替がいつ生じたとみなすかの決定に関する方針を開示し、それに首尾一貫して従わなければならない。振替を認識する時期に関する方針は、そのレベルへの振替とそのレベルからの振替について同じでなければならない。振替の時期の決定に関する方針の例としては、次のようなものがある。

- (a) 振替を生じさせた事象又は状況の変化の日
- (b) 報告期間の期首
- (c) 報告期間の末日

以 上