
プロジェクト 開示に関する取組み—会計方針

項目 IASB 公開草案「会計方針の開示」へのコメントの検討 (IAS 第 1 号の修正案)

本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会 (IASB) から 2019 年 8 月 1 日に公表された IASB 公開草案「会計方針の開示 (IAS 第 1 号及び IFRS 実務記述書第 2 号の修正案)」(以下「本公開草案」という。)のうち、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)に関する修正案に対する ASBJ からのコメント対応の方向性について説明し、ご意見を頂くことを目的としている(コメント期限は 2019 年 11 月 29 日)。
2. コメント対応の方向性は、第 27 回ディスクロージャー専門委員会 (2019 年 8 月 23 日開催)、第 89 回 ASAF 対応専門委員会 (2019 年 9 月 12 日開催) 及び第 28 回ディスクロージャー専門委員会 (2019 年 9 月 24 日開催) で頂いたご意見を反映させたものである。なお、各専門委員会で頂いたご意見とそれに対する対応については、別紙に記載している。
3. 本公開草案には IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」(以下「PS 第 2 号」という。)に対する修正案も含まれているが、PS 第 2 号の修正案に対する分析については審議事項(4)-2で行っている。

ディスカッション・ポイント

本公開草案に対するコメント対応の方向性について、ご質問やご意見があればいただきたい。

コメント対応の方向性

4. コメント対応の方向性は、第28回ディスクロージャー専門委員会でお示ししたコメント対応の方向性(案)からの変更点はない。
なお、関連する本公開草案の修正案を対比で示している。

コメント対応の方向性	関連する修正案
<p>1. 本公開草案は、会計方針に関する開示の改善を目的としていると考えられる。この領域には改善の余地があり、取り組み自体は支持できると考えられる。</p> <p>2. しかしながら、本公開草案における提案に基づき「重要性のある(material)会計方針」の開示を行うことについては、次の懸念がある。</p>	
<p>(1) 「会計方針」と「会計上の見積り」の区別が明確ではなく、したがって、ある変更が「会計方針の変更」なのか「会計上の見積りの変更」なのかが明確ではないとの問題意識から、IASBは、IASB公開草案「会計方針及び会計上の見積り(IAS第8号の修正案)」(2017年9月公表)を公表しているが、この修正案は最終化されていない。「会計方針」に関する概念的な整理ができていない状態で「会計方針」の開示に関するIFRS基準を改訂することは、上記の修正案の検討と重複した作業を行うこととなる可能性がある。そのため、現状において本公開草案のようなIFRS基準の改訂をすべきではない。</p>	

コメント対応の方向性	関連する修正案
<p>(2) 「重要な (significant) 会計方針」から「重要性がある (material) 会計方針」への表現の変更は、後者の方が前者よりも範囲が広い (会計方針の重要性の閾値として、material の閾値よりも significant の方が上である) と受け止められている場合には、会計方針の開示の実務に混乱を招く可能性がある。特に、「material な会計方針」が「immaterial ではない会計方針」として理解される場合、「significant な会計方針」と受け止め方は異なる可能性が高い。</p>	<p>IAS 第 1 号 117 項 (現行 IAS 第 1 号に対する新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。以下同。)</p> <p>企業は、<u>重要な (significant) 重要性がある (material) 会計方針を開示しなければならない。これは以下で構成される。ある会計方針に関する情報は、企業の財務諸表に含まれている他の情報と合わせて考えた場合に、一般目的財務諸表の主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得るならば、重要性がある。</u></p> <p>(a)財務諸表を作成する際に使用した測定基礎</p> <p>(b)財務諸表の理解への目的適合性のある使用したその他の会計方針</p>
<p>(3) また、現在、IFRS 基準における「重要な (significant) 会計方針」と米国会計基準における「重要な (significant) 会計方針」が必ずしも同じではないと考えられるなか、今回の変更により、「重要性がある (material) 会計方針」が IFRS 基準の財務諸表において開示されることとなった場合、米国会計基準の財務諸表との比較可能性がこれまでとは異なるかたちで損なわれる可能性がある。</p>	
<p>(4) 本公開草案では、「重要性がある (material) 取引等」に関する会計方針が、開示すべき「重要性がある (material) 会計方針」とはならない場合もあるとしている。この結論には反対しな</p>	<p>IAS 第 1 号第 117A 項</p> <p><u>重要性のない取引、その他の事象又は状況に関連する会計方針は、それ自体に重要性がなく、開示する必要はない。さらに、重</u></p>

コメント対応の方向性	関連する修正案
<p>いが、他の IFRS 基準において別の表現「重要な(significant)取引等」(例えば、IAS 第 28 号第 34 項)が用いられているため、この結論を説明するにあたっては、「重要性がある(material)」という表現を使わない方がよい。</p>	<p><u>要性がある取引、その他の事象又は状況に関連する会計方針のすべてが、それ自体で重要性があるわけではない。</u></p>
<p>(5) IAS 第 1 号の修正案第 117B 項における、会計方針に重要性があると企業が考える可能性が高い場合の例示については、以下の点から、重要性があると企業が考える可能性が高い会計方針に関する記述として例示(b)及び例示(c)に限定することが適切と考えられる。</p>	<p>IAS 第 1 号第 117B 項 <u>ある会計方針は、当該会計方針に関する情報が、財務諸表における他の重要性がある情報を理解するために必要とされる場合には、重要性がある。例えば、ある会計方針が重要性がある取引、その他の事象又は状況に関連していて、かつ、次のようなものである場合には、企業は、当該会計方針は財務諸表に対して重要性があると考える可能性が高い。</u></p>
<p>① 例示(a)は、金額的に重要性がある変更がされた場合の会計方針について重要性があるとされているが、重要性がある会計方針を開示する目的と、会計方針の変更を開示する目的は異なるものと考えられる。会計方針の変更の開示については別途定めがあり (IAS 第 8 号第 28 項及び IAS 第 8 号第 29 項)、金額的に重要性がある会計方針の変更があったことのみをもって重要性がある例示とすることは適切ではない。</p>	<p><u>(a) 企業が方針を変更することを要求されるか又は選択したことにより、当報告期間中に変更され、この変更により、財務諸表に含まれている金額に重要性がある変動が生じた。</u></p>
<p>② 例示(b)及び例示(c)は、IFRS 基準において代替的な会計処理が定められている場合の会計方針、又は、具体的に当てはまる IFRS 基準がなく IAS 第 8 号に従って策定された会計方針について</p>	<p><u>(b) ある IFRS 基準における 1 つ又は複数の代替的選択肢 (例えば、投資不動産を取得原価又は公正価値のいずれかで測定する選択肢) から選択された。</u></p>

コメント対応の方向性	関連する修正案
<p>は重要性があるとされている。このような企業の判断により選択された会計方針が仮に開示されない場合には、資産、負債、収益及び費用に関する認識及び測定について財務諸表利用者が財務諸表間で比較することが困難となり、財務諸表利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想し得るものに該当すると考えられる。このため、例示(b)及び例示(c)について重要性がある例示とすることは適切である。</p>	<p><u>(c) 具体的に当てはまる IFRS 基準がない場合に、IAS 第 8 号に従って策定された。</u></p>
<p>③ 例示(d)は、IAS 第 1 号第 122 項に従って、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示している場合、当該会計方針に重要性があるとされている。しかし、例示(b)及び(c)に該当しない場合には、会計方針に関する情報は通常は IFRS 基準の定めを繰り返して記載するだけのものとなるため、会計方針に関する情報の情報価値は限定されると考えられる。したがって、例示(d)について、重要性があると企業が考える可能性があるとしても、例示とすることは適切ではない。</p>	<p><u>(d) 企業が会計方針の適用にあたって重要な判断又は仮定を行うことを要求されていて、IAS 第 1 号の第 122 項及び第 125 項に従って当該判断又は仮定を開示している領域に関連している。</u></p>
<p>④ 例示(e)は、企業の特定の状況を反映する方法で IFRS 基準の要求事項を適用する会計方針について重要性があるものとされている。しかし、企業の特定の状況を反映する方法で IFRS 基準の要求事項を適用することがなぜ開示すべき会計方針となるのかが明らかではない。また、企業の特定の状況を財務諸表に反映する</p>	<p><u>(e) IFRS 基準の要求事項を、企業の特定の状況を反映する方法で (例えば、ある基準の要求事項が、重要性があるクラスの取引、その他の事象又は状況の事実及び状況にどのように適用されるのかを説明することによって) 適用している。</u></p>

コメント対応の方向性	関連する修正案
<p>ために IFRS 基準の要求事項をどのように適用するのかという判断に関するものであれば、多くの場合、例示(c)又は例示(d)に含まれるものと考えられるが、逆に例示(c)又は例示(d)に含まれないものがあるのかどうか例示(e)の記述では明らかではない。このため、例示(e)について、重要性があると企業が考える可能性があるとしても、例示とすることは適切ではない。</p>	
<p>3. また、IAS 第1号の修正案第117C項は、企業がIFRS基準における要求事項をどのように適用したのかに焦点を当てた情報が財務諸表利用者にとって有用な企業固有の情報を提供するとしているが、具体的にどのような情報を提供するのかについてのガイダンスがなく、実務が改善されるのか疑問である。</p>	<p>IAS 第1号第117C項 <u>企業がIFRS基準における要求事項を自身の状況にどのように適用したのかに焦点を当てた会計方針に関する情報は、定型化された記述やIFRS基準の認識又は測定の要求事項を単に繰り返すだけの情報よりも、財務諸表利用者にとって有用な企業固有の情報を提供する。</u></p>

以上

別紙

第 27 回ディスクロージャー専門委員会、第 89 回 ASAF 対応専門委員会及び 第 28 回ディスクロージャー専門委員会で頂いたコメント及び対応

第 27 回ディスクロージャー専門委員会、第 89 回 ASAF 対応専門委員会及び第 28 回ディスクロージャー専門委員会で頂いたコメント及びそれに対する対応は以下のとおりである。

(第 27 回ディスクロージャー専門委員会で聞かれた意見)

1. 第 27 回ディスクロージャー専門委員会では、本公開草案の修正提案の概要についての説明に対して、主に次のような意見が聞かれた。
2. 修正提案のガイダンスにより、本公開草案の背景にある会計方針の開示に関する判断の困難さが解消されるのか疑問である。特に、今までも会計方針の開示がボイラープレート的であったり基準の要求事項の繰返しのよう開示であったり、有用でない開示があることが重要な懸念として問題とされているにもかかわらず、IAS 第 1 号の修正案第 117C 項があまりにも簡潔であるため、このガイダンスだけでは当該懸念を解消することは難しいのではないか。

(対応案)

ASBJ 事務局としても同様の見解であるため、本資料の第 4 項のコメント対応の方向性において、IAS 第 1 号の修正案第 117C 項に対する懸念を記載している。

(第 89 回 ASAF 対応専門委員会で聞かれた意見)

3. 第 89 回 ASAF 対応専門委員会では、本公開草案の修正提案の概要及び ASBJ 事務局のコメント対応の方向性についての説明に対して、主に次のような意見が聞かれた。
4. ASBJ 事務局のコメント方向性の最初に、会計方針と会計上の見積りの区分の議論に触れているが、区分を明確にすべきなのは会計方針と会計上の見積り「方法」の違い、ひいては会計方針の変更なのか会計上の見積り「方法」の変更なのか、ということではないか。IASB に英語でコメントする際に留意したほうがよい。

(対応案)

コメントにおける具体的な英語表現については、過去の ASBJ からのコメントにおける表現との整合性も踏まえて検討する予定である。

5. IAS 第 1 号の修正案第 117B 項の例示(e)に関するコメント案について、もし例示(e)に該当して例示(c)又は例示(d)に該当しない例があると IASB が言うのであれば、具体的にガイダンスとして示した方がわかりやすい、とコメントすることもアイデアとしてあるのではないか。

(対応案)

例示(c)又は例示(d)に含まれないものがあるのかどうか例示(e)の記述では明らかではない旨を本資料の第 4 項のコメント対応の方向性において追加で記載している。

6. 米国会計基準では「重要性がある (material) 会計方針」という用語を使っているのか。見る書類によって「会計方針」が違う用語で、また、レベル感が違うものが出てくると困るので、できるのであればこういう表現も IASB と FASB で合わせてほしい。

(対応案)

米国会計基準では、‘significant accounting policies’ という用語を使用しており (Section 235-10-50)、現行の IAS 第 1 号が ‘significant accounting policies’ という用語を使用しているのと同じである。しかしながら、両会計基準ともに ‘significant’ の範囲を明確にしておらず、また、両会計基準の詳細が必ずしも同じではないため、開示される会計方針の範囲は必ずしも同じにはならないものと考えられる (ASBJ 事務局で米国会計基準から IFRS 基準に移行した日本企業の開示例を確認したところ、米国会計基準に基づく重要な会計方針の範囲と IFRS 基準に基づく重要な会計方針の範囲が異なっている例が見られた)。

このような状況において、IASB が IAS 第 1 号を修正して ‘significant accounting policies’ を ‘material accounting policies’ に置き換えた場合、‘significant’ の方が ‘material’ よりも閾値が高いものとして一部の作成者により受け止められている可能性があることから (2018 年 12 月開催 IASB ボード会議スタッフ・ペーパー AP11A 第 22 (b) 項より)、開示される会計方針の範囲が変わる可能性があり、米国会計基準の財務諸表との比較可能性がこれまでとは異なるかたちで損なわれる可能性がある旨の懸念を本資料の第 4 項のコメント対応の方向性において追加で記載している。

(第 28 回ディスクロージャー専門委員会で聞かれた意見)

7. 第 28 回ディスクロージャー専門委員会では、ASBJ 事務局のコメント対応の方向性についての説明に対して、主に次のような意見が聞かれた。

8. ASBJ 事務局のコメント対応の方向性では、例示は(b)及び(c)に限定することが適当とのことであるが、例示 (d) 及び(e)の状況について IAS 第 1 号の修正案第 117B 項の例示に含める必要がないと言い切れるか。代替的な会計処理の原則があるわけではなく、また、具体的に当てはまる IFRS 基準がないわけではないという会計方針に関する情報であっても、例示(d)でしか拾えないもの、例えば PS 第 2 号の修正案で追加された設例 S の収益認識の時期に関する情報もあるのではないか。

また、例示(e)の『特定の状況』というのは、例えば採掘活動を行う企業などが IFRIC 解釈指針第 20 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」や IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」といった多くの財務諸表利用者が知らないかもしれない IFRS 基準の定めを適用している状況などに該当することがあるのではないか。そして、そのような状況では、企業が会計方針を開示したほうが親切ということはあるのではないか。

(対応案)

頂戴したご意見で示された状況において会計方針を開示することが財務諸表利用者にとって親切と考えられる場合もあるため、当該会計方針を開示することは奨励されると考えられる。しかし、『ある会計方針が財務諸表に対して重要性があると企業が考える可能性の高い状況の例』という IAS 第 1 号の修正案第 117B 項の記述から、当該例示に該当すると重要性がある会計方針として開示が要求されるように受け止められる可能性を考えると、ご意見で示された状況のすべてについて、会計方針の開示を要求する強制力のあるガイダンスの例示とするものではないと考えられる。また、そのような状況を例示としない場合であっても、IAS 第 1 号の修正案第 117B 項の柱書に従って、財務諸表における他の重要性がある情報を理解するために必要とされる場合には、重要性がある会計方針として開示が要求されることになるため、ご意見で示された状況について会計方針として開示されないということには必ずしもならないと考えている。

このため、IAS 第 1 号の修正案第 117B 項に対するコメントについては、第 28 回ディスクロージャー専門委員会でお示ししたコメント対応の方向性そのまま本資料の第 4 項のコメント対応の方向性を作成している。

審議事項(4)-1

9. ASBJ 事務局のコメント対応の方向性では、PS 第 2 号に対するコメントが含まれていないが、PS 第 2 号の修正案で追加されている設例に関する ASBJ 事務局の見解を確認したい。

(対応案)

PS 第 2 号について審議事項(4)-2 で分析している。

以 上