

プロジェクト 開示に関する取組み—的を絞った基準レベルの開示のレビュー

項目 第 470 回企業会計基準委員会及び事前送付資料において聞かれた意見並びに対応案

本資料の目的

1. 本資料は、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 ED」という。）に対するコメント・レター文案に関して、第 470 回企業会計基準委員会（2021 年 12 月 20 日開催）及び事前送付資料において聞かれた主な意見並びに対応案をまとめたものである。

第 470 回企業会計基準委員会において聞かれた意見及び対応案

	聞かれた意見	対応案
1	コメント・レター文案の総論第 3 項において、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という提案の方向性を概ね支持するものの、監査やエンフォースメントのあり方も変わらなければならない旨が記載されているが、判断が適切に機能するよう監査やエンフォースメントのあり方が変わることを前提に判断の適用に焦点を移動させるという提案の方向性を支持する、といった表現とすることを検討してはどうか。	審議事項(1)-2 コメント・レター文案の総論第 2 項において、「我々は、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、必ずしもそのような体制が構築されていないと認識している。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は十分ではなく、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。」と記載するように修正した。
2	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への支持が「目的適合性のある情報が十分でない」「目的適合性のない情報が多すぎる」という 2 つの開示上の問題点に対してまと	2 つの開示上の問題点に対する意見を分けて記載する（「目的適合性のある情報が十分でない」という問題点については審議事項(1)-2 コメント・レター文案の総論第 4 項から第 6

	<p>めて記載されていることから、ASBJの趣旨が不明確になっている印象がある。</p>	<p>項に、「目的適合性のない情報が多すぎる」という問題点については同文案の第7項から第9項に記載する)構成に変更している。</p>
<p>3</p>	<p>上場企業が膨大な数(約4,000社)ある日本のような市場環境を考えた場合、効率性や実現可能性の観点から、チェックリストの使用はある程度必要と考える。財務諸表の作成者や監査人等に対して過度な負担とならない会計基準を要望する旨、明確にASBJの意見としてコメントしてはどうか。</p>	<p>審議事項(1)-2 コメント・レター文案の総論第8項において、「本EDは、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を提案している。我々は、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。」、同文案の総論第9項において、「我々は、「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場合もあると考えている。」と記載するように修正した。</p>
<p>4</p>	<p>チェックリストに関して、判断を伴わないチェックリストの使用には賛同しないというASBJのスタンスを明確に示してはどうか。</p>	<p>聞かれた意見3に対する対応案をご参照。</p>

事前送付資料において聞かれた意見及び対応案

	聞かれた意見	対応案（コメント文案の修正は下線を引いている）
1	<p>コメント・レター文案の総論第8項及び第9項、ならびに、個別質問に対するコメントの第17項及び第18項は、チェックリスト順守自体を否定的に捉えないという点を明確にしたものと理解している。一方で、チェックリストを「必ずしも適切ではないとは考えていない」（総論第8項）、「有用である場合もある」（総論第9項第2文）とすることは、チェックリストの有用性を過度に限定的にしてしまっているという所感を持ったが、どのように考えているか。</p>	<p>我々は、チェックリストは、判断を適用せずに機械的に使用される場合は問題であると考えているが、判断を適切に適用して使用される場合は効率的であり、有用であると考えている。</p> <p>総論第8項の「必ずしも適切ではないとは考えていない」とは、チェックリストは、判断の適用を伴うか否かによって、問題がある場合も有用な場合もあるという主旨であるため、既存の記載のままとしている。</p> <p>一方、総論第9項第2文は、判断を伴ってチェックリストを使用する場合の話であるので、「<u>有用である場合もある</u>」から「<u>有用である</u>」に修正している。</p>
2	<p>コメント・レター文案の総論第2項における「我々は、ガイドランス案を適用して開発した開示要求が、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」という記載について、「<u>各国においてコンプライアンスの対象になる</u>」と修正してはどうか。</p>	<p><u>コメント・レター文案の総論第2項及び個別質問に対するコメントの第14項を「各法域においてコンプライアンスの対象になる」と修正している。</u></p>
3	<p>コメント・レター文案の総論第2項における「具体的には、我々は、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、必ずしもそのような体制が構築されていないと認識している。」と</p>	<p><u>コメント・レター文案の総論第2項及び個別質問に対するコメントの第14項を左記のとおり修正している。</u></p>

	<p>いう記載について、「そのような体制が構築されていない<u>ケースがある</u>」と修正してはいかがか。</p>	
4	<p>コメント・レター文案の総論第 12 項冒頭の「前述のとおり」が何を指しているのかが不明確である。</p>	<p><u>該当箇所については不要な記載であるため、削除している。</u></p>
5	<p>コメント・レター文案の総論第 25 項における IFRS 第 13 号の修正案の公正価値ヒエラルキーに関する「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」という部分は、コメント・レター文案の総論第 6 項記載の考え方(本プロジェクトの問題の本質は、関係者の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)によるべきという理解でよいか。</p>	<p>該当箇所については、コメント・レター文案の総論第 6 項における、「本プロジェクトの問題の本質は、(中略) 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」の考え方によると考えている。</p>
6	<p>コメント・レター文案の総論第 26 項における IFRS 第 13 号の修正案の代替的な公正価値測定に関する情報についての「我々は、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」という部分は、コメント・レター文案の総論第 6 項記載の考え方(本プロジェクトの問題の本質は、関係者の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</p>	<p>我々は、種々の代替的なインプットを用いて公正価値測定が可能な場合には、代替的な公正価値測定を開示することが有用かもしれないが、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は困難であり、有用ではないと考えている。</p> <p>代替的な公正価値測定の実現可能性は作成者の個々の状況に依存するので、一律の開示を求めるのではなく、任意の開示でよいと考え、既存の記載のままとしている。</p>

	という点にあると考えている) から、開示を任意とするだけでよいのか。	
7	<p>目的適合性のある情報が十分でないことへの解決策(コメント・レター文案の総論第4項から第6項)、目的適合性のない情報が多すぎることへの解決策(同第7項から第10項)を分離しているが、共通する要素が多いように感じるため、以下のように統合してはどうか。</p> <p>「目的適合性のある情報の過不足の解決策として、判断の適用に焦点を移動させること(第7項)は有力である。しかしながら、判断の適用に焦点を移動させることで、目的適合性のある情報の過不足を解決するためには、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(第4項)、及び、重要性の考え方を明確化すること(第7項)が本質的である。我々は、IASBが、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適切に選別するため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。(第6項)」。</p>	<p>我々は、「目的適合性のある情報が十分でないこと」への解決策は、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(総論第4項)、及び、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すること(総論第6項)であると考えている。一方、「目的適合性のない情報が多すぎること」への解決策は、判断の適用に焦点を移動させることと、及び、重要性の考え方を明確化すること(総論第7項)であると考えている。特に、判断の適用に焦点を移動させることは、「目的適合性のある情報が十分でないこと」ではなく、「目的適合性のない情報が多すぎること」への解決策として我々は整理している。</p> <p>このように両者の解決策は異なっており、両者を分けて記載することにより、当該解決策に対する我々の主張をより明確にできると考えるために、既存の記載のままとしている。</p>
8	<p>判断の適用に焦点を移動させることの実行可能性を確保するために、</p> <p>①開示の要否の判断基準のガイダンス等の開発</p> <p>②監査やエンフォースメントの体制の構築</p> <p>の両方が必要か、どちらか片方でも良いのか、コメント・レター文案のロジックがわかりづらい。仮に①だけでもよいのであれば、</p>	<p>我々は、左記の①及び②ともに必要であると考えている。②は、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ためには、会計基準の変更のみでは達成できない点を指摘している。一方、①は、提案されている会計基準の変更(ガイダンス案)は、IASBが開示要求を開発するためのガイダンスを示すという目的を果たしていない点を指摘している。</p>

<p>②について記載しているコメント・レター文案の総論第2項は削除してもよいと考える。</p> <p>両方が必要なのであれば、その理由を具体化した上で(②については、判断の適用を重視する体制が構築されていないという説明だけでは理由がわかりづらい)、①の次に②を記載するという順番にした方がよいと考える(何をエンフォースするのかを明確にした後にエンフォースの体制構築という順番ではないか)。</p>	<p>②の指摘の方が、よりハイレベルな指摘であること、及び、IFRS 任意適用企業に対するフィールド・テストにおいてよりプライオリティが高いとの指摘もあったことから、会計基準と監査・エンフォースメントの関係に関する②を先に記載し、そのあとで会計基準に関する①について、「目的適合性のある情報が十分でないことへの解決策」及び「目的適合性のない情報が多すぎることへの解決策」に関する詳細なコメントを記載している。この点を明確にするために、<u>コメント・レター文案の総論第2項の冒頭に「本ED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。我々は、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。」という記載を追加している。</u></p>
<p>9 本EDの文脈上、「チェックリスト」は既存の基準に含まれる、機械的に要否を決定する方式を揶揄して表現した用語だと思われ、判断が適切に適用されるチェックリストは「チェックリスト」と表現すべきではないと考える。</p> <p>例えば、コメント・レター文案の総論第9項を以下のような記載に修正してはいかがか。</p> <p>「IASBが、一般目的財務諸表に含めるべき情報を、判断に焦点をあてつつ適切に選別するためのガイダンスが開発できるまでの間は、チェックリストを用いることは現実的な対応策だと考えている。」</p>	<p>我々は、「チェックリスト」自体は良いものでも悪いものではなく、その使用方法によって良くも悪くもなり得ると考えている。すなわち、「チェックリスト」は、判断を適用せずに機械的に使用される場合は問題であると考えているが、判断を適切に適用して使用される場合は効率的であり、有用であると考えている。</p> <p>ご指摘のとおり、本EDの文脈上、「チェックリスト」は既存の基準に含まれる、機械的に要否を決定する方式を揶揄したニュアンスを含んでいることは否定できない。しかし、判断を適切に適用して使用される場合には「チェックリスト」</p>

審議事項(1)-3

	<p>の使用は効率的であり、有用であるため、コメント・レター文案では、「判断が適切に適用される限りにおいて」（コメント・レター文案の総論第9項）と限定した上で「チェックリスト」という用語を引き続き使用している。</p>
--	---

以 上