

平成 26 年 7 月 14 日

国際会計基準審議会 御中

公開草案「開示に関する取組み（IAS 第 1 号の修正案）」に対するコメント

全般的なコメント

1. 我々は、国際会計基準審議会（IASB）が「開示に関する取組み」プロジェクトの一環として公表した公開草案「開示に関する取組み（IAS 第 1 号の修正案）」に対してコメントを提供する機会を歓迎する。我々は、開示に関する取組みを通じて、IFRS の表示及び開示の要求事項の改善が図られることで、市場参加者による懸念に対処するとともに、企業の財務情報の質を高めることが期待されると考えており、当該取組みを支持している。
2. また、我々は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の限定的修正案は、合理的な期間内に、現行の表示及び開示の要求事項に関して指摘されている懸念の一部に対処し、企業が同基準を適用する際にあたって適切な判断を行使することを促すことが一定程度期待されることから、本公開草案の公表を歓迎する。
3. しかし、我々は、本公開草案における提案について、主に次の点について、更なる改善を図ることを提案する。
 - (1) **重要性の概念の適用**：「重要性」の概念に関する教育文書の開発及び IFRS の個別基準における開示要求の見直しを行うプロジェクトに可能な限り速やかに着手すること。
 - (2) **小計の表示**：IFRS で個別に表示が要求されていない場合に小計の表示を要求する範囲について明確化を図るほか、純損益及びその他の包括利益の計算書において「営業利益」の表示に関する追加的な要求事項を定めることを検討すること。
 - (3) **注記の構成**：注記の構成について、利用者からのフィードバックにおいて、より定型的なアプローチによる便益の方が企業に柔軟性を許容することによる便益を上回るという意見が太宗を占めたことを踏まえ、本公開草案の第 113 項、第 114 項及び第 117 項における要求事項の提案を取り下げることが検討すること。
4. 本公開草案における個別の質問に対する回答については、本コメントレターの別紙をご参照いただきたい。

本公開草案における個別の質問への回答

質問 1——開示に関する取組みによる修正

開示に関する取組みから生じた IAS 第 1 号の修正の目的は、表示及び開示の要求事項のいくつかを明確化して、企業が同基準を適用する際に判断を使用できるようにするような狭く焦点を絞った修正を行うことである。この修正は、IAS 第 1 号の一部の要求事項の文言がこうした判断の使用を妨げてきた可能性があるとの懸念に対応するものである。

修正案は以下に関するものである。

- (1) 重要性と集約
- (2) 財政状態計算書並びに純損益及びその他の包括利益計算書
- (3) 注記の構成
- (4) 会計方針の開示

これらの修正のそれぞれに同意するか。修正案のいずれかについて、懸念あるいは代替的な提案があるか。

(1) 重要性と集約

5. 我々は、本公開草案の第 29 項から第 31 項における修正案は、財務諸表作成者（作成者）が、①どのように情報を集約又は分解すべきか、②重要性の概念を考慮した上で情報が表示又は開示されるべきか否かに関する適切な判断を行使する旨を促進することを意図したものと理解しており、概ね同意する。我々は、修正案は、有用な情報が異なる特徴を持つ項目の不適切な集約によって不明瞭になることや、重要でない情報が膨大に開示されることによって覆い隠されてしまうという懸念に対処することの一助になるものと考えている。
6. しかし、提案されている修正が意図する目的をより適切に果たすために、IASB が次の点について更なる検討をすることを提案する。

- (1) **利用者のニーズを考慮する要求事項**：本公開草案の第 31 項では、ある情報が IFRS の具体的な開示要求に含まれていない場合であっても、企業は財務諸表利用者（利用者）のニーズを満たすために IFRS で扱われている事項に関する情報を表示又は開示する必要があるかどうかについて、考慮することを求める要求事項が提案されている。本公開草案が主に財務諸表において過剰な開示がされていることの懸念に対処するために公表されたことを考慮すると、我々は、当該要求事項案は、意図した目的と整合的かどうかについて疑問を有している。さらに、利用者のニーズが広範であることを踏まえると、作成者が利用者の幅広いニーズを考慮することが実際に可能かについても疑問を有している。したがって、我々は、IASB に当該要求事項の提案を取り下げる

ことを提案する。

- (2) 「重要性」に関する別個の章：我々は、IFRSにおける「重要性」の概念の重要性を強調するために、「重要性と集約」とされている小見出しを「重要性」と「集約」に分割した上で、重要性の概念に関する要求事項及びガイダンスをより明示的にすることを提案する。
7. なお、我々は、本公開草案における変更案のみでは、重要性のない過剰な開示が企業と利用者との効果的なコミュニケーションを阻害しているという関係者の懸念に十分には対応できないと考えている。このため、中期的なプロジェクトと位置付けられている「重要性」に関する教育文書の開発や個別基準における開示要求事項の見直しについて、可能な限り速やかに行われることを期待する。

(2) 財政状態計算書並びに純損益及びその他の包括利益計算書

8. 本公開草案の第 54 項から第 85B 項において、次の事項が提案されている。
- (1) IAS 第 1 号の第 54 項及び第 82 項で表示されている表示項目のリストは分解することが禁止されているという誤解を払拭すること
- (2) IFRS に従って小計に認識及び測定された金額を集約する際に考慮すべき要因を明確化することにより、企業が小計を表示する際の規律を提供すること

(分解表示)

9. 我々は、本公開草案の第 54 項及び第 82 項における修正案は、表示項目を分解するかどうか及びどのように分解するかに関する誤解を減らすことに資すると考えており、当該提案に概ね同意する。しかし、我々は、これらの項を次のように変更することにより、更なる改善が可能と考えている。

- (1) これらの項では、分解して表示することが企業の財政状態又は財務業績の理解に**関連性がある**場合に、企業に表示項目を分解する旨を要求することが提案されている。我々は、適切な分解表示は利用者による財務諸表の理解の向上に資するものの、分解して表示することが企業の財政状態又は財務業績の理解に**関連性がない**場合を特定することは困難と考えている。また、我々は、過剰な分解は、企業の財政状態及び財務業績に関する利用者の理解可能性を妨げるものと考えている。このため、我々は、IASB がこれらの項を次のように修正することを提案する。

「分解表示が企業の財務業績（又は、財政状態）の理解に関連性があり、表示項目を分解表示することによって、一般的な利用者の情報ニーズの観点から、企業の財務業績（又は財政状態）の理解を高めることが合理的に期待される場合、企業はこれらの表示項目は分解さねしななければならない。」（下線部分追加、取消線部分削除）

- (2) 本公開草案の第 54 項では、表示項目を分解する方法の例として、「有形固定資産

(property, plant and equipment)」を、財政状態計算書において「不動産(property)」、「工場施設(plant)」及び「器具(equipment)」という独立科目に分解することができるという記載が提案されている。しかし、我々は、当該例示は利用者による財政状態の理解に必ずしも資するものでないと考えており、適切ではないと考える。このため、仮に有形固定資産に関する分解表示の例示を示す場合、我々は、資産の性質に基づいた分解表示の例(「土地(land)」、「建物(building)」及び「機械装置」等¹への分解表示)を示すことを提案する。

(小計の表示)

10. 我々は、小計の中には過剰に目立つように表示されているものがありこれらは実務においてミスリーディングであるという懸念を共有する。このため、我々は、企業が小計を表示する際の規律を提供することで、実務における質を改善しようとする提案を支持する。
11. しかし、我々は、次により、IASBが更なる改善を行うことを提案する。
 - (1) **第 55A 項及び第 85A 項における範囲の明確化**：本公開草案の第 55A 項及び第 85A 項における「小計」という用語に含まれる内容が明確でない。例えば、①これらの項が、単純な加算や減算のみではない小計(例えば、EBITDA)の表示を含むのかどうか、②純損益から非反復的な項目の影響を除いた小計を表示することを要求することを意図しているのかどうかに関して、疑問が示されるかもしれない。このうち、少なくとも単純な加算や減算以外により算出された小計を財務諸表上で表示することは財務諸表利用者の理解可能性を低下させる可能性があることから、我々は、こうした小計を財務諸表の本表において表示することを禁止すべきと考えている。
 - (2) **営業利益の表示**：現行の IAS 第 1 号では「営業利益」に関する表示が要求されていないが、当該情報は実務において利用者によって広く使用されている。「営業利益」について適切な定義付けを行う旨が困難という点は理解するが、シンプルに純損益から財務活動及び投資活動から生じる損益を除外したものとして定義付けることも可能ではないかと考えられる。このため、我々は、IASB が実務における事例についてリサーチを行った上で、どのような定義付けが可能かについて議論を促すことを提案する。

(3) 注記の構成

12. 本公開草案の第 113 項及び 114 項では、財務諸表の表示の順番を決定するにあたり、企業に一層の柔軟性を与えることが提案されている。
13. この点に関する我が国の市場関係者(利用者も含む)からのフィードバックを踏まえ、我々は、定型的なアプローチによる便益の方が本公開草案で提案されている柔軟性を高めるアプローチの便益を上回るだろうと考えている。これは、利用者は各企業が相対的な重要性

¹ IAS 第 16 号「有形固定資産」の第 37 項を参照。

の評価に基づいて開示することにより重要な情報がより目立つことによる便益よりも、異なる企業間の財務諸表の比較可能性が高められることによる便益により重きを置く傾向にあるという理解がされたためである。特に、我々は、関係者から、次のようなメッセージを受けた。

- (1) 相対的な重要性の順に情報を表示する方法によると、利用者が探している情報を検索することにより時間がかかってしまうリスクや、当該情報を見落としてしまうかもしれないリスクが高まってしまう。
 - (2) 電子版の財務諸表（XBRL 形式の使用を含む）の使用が拡大しているため、利用者が注記を探したり、検索したり、財務諸表内や企業間で情報を比較したりすることの障壁が低くなっているという主張がある（本公開草案の BC19 項参照）。しかし、利用者が実際に財務情報を使用する方法や現行の検索ツールの精度等を踏まえると、当該見解は必ずしも一般的でないと考えられる。
14. 以上を踏まえ、我々は、IASB が本公開草案の第 113A 項における要求事項の提案を取り下げることを提案する。
 15. また、本公開草案第 113 項では、企業が注記の体系的なアプローチを決定する際に、財務諸表の理解可能性及び**比較可能性**を考慮することを要求する提案がなされている（強調追加）。仮に「比較可能性」が企業間の比較を指すものとした場合、企業が財務諸表を公表するまでに、他の企業の財務諸表の表示の形式を考慮することは不可能であるため、我々は、企業が「比較可能性」を考慮して財務諸表の表示の順番を決定することは極めて困難と考えている。これは、提案されている要求事項で想定されているトレード・オフ関係（本公開草案の BC19 項を参照）を達成することが困難である旨を示唆するものであろう。このため、我々は、IASB が本公開草案の第 113 項における追加的な要求事項を削除することを提案する。
 16. 上記に加え、我々は、企業が財務諸表本表で表示された項目と注記における関連情報との相互参照をする要求事項を維持しようとする本公開草案の第 115 項の提案に加え、注記の情報が他の注記情報と関連している場合、注記情報について相互参照をする旨を要求することも提案する。

(4) 会計方針の開示

17. 本公開草案の第 117 項から 120 項では、次の事項を削除することが提案されている。
 - (1) IAS 第 1 号の第 117 項における「重要な会計方針の要約」への言及
 - (2) 利用者が開示されることを期待するだろう会計方針の例
18. 本コメントレターの第 12 項で言及したとおり、我々は、会計基準が財務諸表の表示の順番をより定型的なアプローチで定めることによって、企業の財務諸表間の比較可能性が高

まり、利用者はより多くの便益を受けるだろうと考えている。このため、我々は、IASB が本公開草案の第 117 項における変更案を取り下げ、IFRS が引き続き「重要な会計方針の要約」のセクションを要求することを提案する。

19. 本公開草案の第 120 項における提案については、我々は、会計方針の例示を削除する提案に同意する。

質問 2——持分法で会計処理される投資から生じるその他の包括利益の項目の表示

持分法で会計処理される投資から生じるその他の包括利益（OCI）の項目の表示について IAS 第 1 号を修正するという IASB の提案に同意するか。

同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

20. 我々は、持分法で会計処理される投資から生じる OCI の項目の表示について IAS 第 1 号を修正するという提案に、次の理由から同意する。

(1) 提案されているアプローチは、投資先の純損益、OCI 及び純資産の変動の純額表示を要求するという持分法の一般的な考え方と整合的である旨。

(2) 持分法で会計処理される投資に関する OCI の持分相当について性質別に表示する旨を要求することは、持分法の一般的な考え方と異なるだろう旨。また、このアプローチによると、財務諸表に過度に多くの項目が表示されることになり、財務諸表利用者の理解可能性が損なわれる可能性がある旨。

(3) 持分法で会計処理される投資から生じる OCI の持分を報告企業自身の同じ性質の OCI 項目に含めて報告する方法によると、グループ（親会社及び子会社）からの成果と持分法で会計処理される投資の成果の区分が不明瞭になるだろう旨。

21. また、我々は、IASB が持分法で会計処理される投資から生じる OCI の持分について、注記において、性質別に分解した情報の開示を要求することを提案する。

質問 3——経過措置及び発効日

本 ED で示している IAS 第 1 号の修正についての経過措置に同意するか。
--

同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

22. 我々は、本公開草案における IAS 第 1 号の修正に関する経過措置及び発効日の提案を支持する。

我々のコメントが、当プロジェクトにおける IASB の今後の審議に貢献することを期待する。

小賀坂 敦

企業会計基準委員会 副委員長

ASAF 対応専門委員会 専門委員長

