

2019年7月29日

IFRS財団 御中

**公開草案「IFRS財団デュー・プロセス・ハンドブックの修正案」に対するコメント**

1. 当委員会は、2019年4月に公表されたIFRS財団の公開草案「IFRS財団デュー・プロセス・ハンドブックの修正案」（以下「本公開草案」という。）に対して我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 我々は、IFRS基準の首尾一貫性のある適用の改善は、強制力のあるガイダンスであるIFRS基準（IFRS基準の修正又はIFRS解釈指針の公表）を通じて達成されるべきであると考えている。我々の見解では、強制力のないアジェンダ決定の説明的資料に「有用で情報価値があり説得力があるもの」という曖昧な位置づけを行った上で、強制力のあるガイダンスの代替として公表することが、次のような弊害を生じさせていると考える。
  - (a) 国際会計基準審議会（IASB）及びIFRS解釈指針委員会（IFRS-IC）がIFRS基準を開発しIFRS基準の解釈を行う権威を有する唯一の機関であることは広く認知されており、IASB又はIFRS-ICが公表するガイダンスは、たとえ「強制力がない」と明確なラベルが貼られ公表されたとしても、IFRS基準の一部となる外観を与える可能性がある。
  - (b) 実際、IASB又はIFRS-ICが公表する「強制力がない」ガイダンスがIFRS基準の一部として扱われている法域があり、ガイダンスに強制力があるかどうかの取扱いが法域によって異なることは、IFRS基準の首尾一貫性のある適用とならない可能性を生じさせる。
  - (c) アジェンダ決定は、要望書により提出された特定の事実パターンにおける論点に対する説明を提供している。IFRS基準の特徴である原則主義の下で、非常に詳細な論点に対する説明をどの取引に類推適用すべきなのか、類推適用すべき場合にはどの程度まで類推適用すべきかを判断することが困難となっている。
  - (d) アジェンダ決定では、発効日や移行規定が定められないことから会計方針の変更に関する論点が発生する。

(e) 公表されたアジェンダ決定は、事後の修正等が行われないことから、関連する基準書の要求事項の削除又は修正が生じた場合の取扱いに関する論点が発生する。

(f) IFRIC 解釈指針の公表数が減少傾向にあり、アジェンダ決定の公表数が増加傾向にあるが、解釈指針の公表に関するデュー・プロセスがアジェンダ決定の公表に関するデュー・プロセスよりも厳格であることを考えれば、このことは、IASB 及び IFRS-IC が実質的にデュー・プロセスを緩めているとみなされる可能性がある。

3. このため、我々は、IFRS-IC が公表する「アジェンダ決定」で対応すべき論点と、IASB が公表する IFRS 基準の修正又は IFRS 解釈指針により対応すべき論点を区分し、「アジェンダ決定」で対応する論点の範囲を限定すべきであると考えている。具体的には、「アジェンダ決定」で対応する論点は、特定の事実パターンにおいて現行の IFRS 基準書の適用が明確であり、広く明確であると認識されているために、大部分の関係者において実務の変更が予想されない論点とすべきであると考えている。それ以外の論点については、IFRS 基準書の修正又は IFRS 解釈指針の公表により対応すべきであると考えている。

なお、我々が提案するように「アジェンダ決定」で対応する論点の範囲を限定した場合であっても、アジェンダ決定により会計方針を変更する場合もあるため、IASB 及び IFRS-IC が関係者からの意見を聞いたうえで、発効日及び経過措置を示すべきであると考えている。

4. 我々は、本公開草案における「アジェンダ決定の結果として会計上の変更を行うべきかどうかの判断と、そうした変更の適用の両方を行うための十分な時間が企業に与えられるべき」と IASB は見込んでいる、とする提案には懸念を有している。この表現には解釈の余地があり、十分な時間が報告企業に与えられたかどうかの判断をアジェンダ決定ごとに個別の報告企業に委ねる場合（特に報告企業が監査を受けている場合や証券規制の対象となっている場合）、どれだけの時間が「十分な時間」であるのかを議論するために報告企業、監査人及び規制当局においてそれぞれ発生するコストも重大となり得ると考えるためである。したがって、我々は、アジェンダ決定において IASB 及び IFRS-IC が関係者からの意見を聞いたうえで発効日や移行規定を定めることが適切であると考えている。
5. デュー・プロセス監督委員会（DPOC）は、「影響分析」の範囲に関して、財務報告の透明性の増大が金融の安定にどのように影響を与える可能性があるかも分析する旨を IFRS 財団デュー・プロセス・ハンドブック（ハンドブック）が反映するよう

に修正することを提案している。しかし、本公開草案においては金融の安定は定義されておらず、行うべき分析の内容やその目的が不明瞭である。「金融の安定」の定義には様々な見解が存在する可能性があるが、我々の理解では、「金融の安定」それ自体が財務報告に関する概念フレームワーク（1.10 項及び BC1.23 項から BC1.26 項）における「財務報告の目的」ではないと考えている。

6. 個々の質問に対する回答は、別紙に記載している。
7. 我々のコメントが、IFRS 財団の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小賀坂 敦

企業会計基準委員会 委員長

**質問 1—影響分析**

DPOC は、「影響分析」のセクションを次のように修正することを提案している。

- 基準設定プロセス全体を通じての影響の分析を行うプロセスを明示的に組み込む。
- 分析の範囲を説明する。
- 審議会がプロセス全体を通じて影響をどのように報告するのかを説明する。
- 影響分析のプロセスと最終的な影響分析報告書とを区別する。

これらの修正案に同意するか。

1. DPOC は、「影響分析」の範囲に関して、財務報告の透明性の増大が金融の安定にどのように影響を与える可能性があるかも分析する旨をハンドブックが反映するように修正することを提案している。しかし、本公開草案においては金融の安定は定義されておらず、行うべき分析の内容やその目的が不明瞭である。「金融の安定」の定義には様々な見解が存在する可能性があるが、我々の理解では、「金融の安定」それ自体が財務報告に関する概念フレームワーク（1.10 項及び BC1.23 項から BC1.26 項）における「財務報告の目的」ではないと考えている。

**質問 2—アジェンダ決定**

DPOC は、アジェンダ決定に関して次のような修正を提案している。

- 審議会にアジェンダ決定を公表する能力を与える。
- アジェンダ決定における説明的資料の目的と性質をより適切に説明する。
- アジェンダ決定の結果として会計上の変更を行うべきかどうかの判断と、そうした変更の適用の両方を行うための十分な時間が企業に与えられるべきである旨を「ハンドブック」に反映する。

これらの修正案に同意するか。

2. 我々は、コメント・レター本文に記載したとおり、IFRS 基準の首尾一貫性のある適用の改善は、強制力のあるガイダンスである IFRS 基準（IFRS 基準の修正又は IFRS 解釈指針の公表）を通じて達成されるべきであると考えている。我々の見解では、

強制力のないアジェンダ決定の説明的資料に「有用で情報価値があり説得力があるもの」という曖昧な位置づけを行った上で、強制力のあるガイダンスの代替として公表することが、次のような弊害を生じさせていると考える。

- (a) IASB 及び IFRS-IC が IFRS 基準を開発し IFRS 基準の解釈を行う権威を有する唯一の機関であることは広く認知されており、IASB 又は IFRS-IC が公表するガイダンスは、たとえ「強制力がない」と明確なラベルが貼られ公表されたとしても、IFRS 基準の一部となる外観を与える可能性がある。
  - (b) 実際、IASB 又は IFRS-IC が公表する「強制力がない」ガイダンスが IFRS 基準の一部として扱われている法域があり、ガイダンスに強制力があるかどうかの取扱いが法域によって異なることは、IFRS 基準の首尾一貫性のある適用とならない可能性を生じさせる。
  - (c) アジェンダ決定は、要望書により提出された特定の事実パターンにおける論点に対する説明を提供している。IFRS 基準の特徴である原則主義の下で、非常に詳細な論点に対する説明をどの取引に類推適用すべきなのか、類推適用すべき場合にはどの程度まで類推適用すべきかを判断することが困難となっている。
  - (d) アジェンダ決定では、発効日や移行規定が定められないことから会計方針の変更に関する論点が発生する。
  - (e) 公表されたアジェンダ決定は、事後の修正等が行われないことから、関連する基準書の要求事項の削除又は修正が生じた場合の取扱いに関する論点が発生する。
  - (f) IFRIC 解釈指針の公表数が減少傾向にあり、アジェンダ決定の公表数が増加傾向にあるが、解釈指針の公表に関するデュー・プロセスがアジェンダ決定の公表に関するデュー・プロセスよりも厳格であることを考えれば、このことは、IASB 及び IFRS-IC が実質的にデュー・プロセスを緩めているとみなされる可能性がある。
3. このため、我々は、IFRS-IC が公表する「アジェンダ決定」で対応すべき論点と、IASB が公表する IFRS 基準の修正又は IFRS 解釈指針により対応すべき論点を区分し、「アジェンダ決定」で対応する論点の範囲を限定すべきであると考え。具体的には、「アジェンダ決定」で対応する論点は、特定の事実パターンにおいて現行の IFRS 基準書の適用が明確であり、広く明確であると認識

されているために、大部分の関係者において実務の変更が予想されない論点とすべきであるとする。それ以外の論点については、IFRS 基準書の修正又はIFRS 解釈指針の公表により対応すべきであるとする。

なお、我々が提案するように「アジェンダ決定」で対応する論点の範囲を限定した場合であっても、アジェンダ決定により会計方針を変更する場合もあるため、IASB 及び IFRS-IC が関係者からの意見を聞いたうえで、発効日及び経過措置を示すべきであるとする。

#### 審議会にアジェンダ決定を公表する能力を与えることについて

4. 我々は、アジェンダ決定の実務に関して、関係者から様々な懸念が寄せられているものと認識しており、その懸念を解消しないままアジェンダ決定の運用範囲を拡大し、IASB にアジェンダ決定を公表する能力を与えることは適切ではないと考えている。

#### アジェンダ決定における説明的資料の目的と性質をより適切に説明することについて

5. 我々は、上述のとおり、IASB 又は IFRS-IC が公表するガイダンスが多くの報告企業の実務を変更する可能性がある場合、そのようなガイダンスは、IFRS 基準の修正又は IFRIC 解釈指針の公表によって行うべきであり、「強制力のない」ガイダンスによって行うべきではないと考えている。「説明的資料は、有用で、情報価値があり、説得力があるものと見るべきである。」とする説明的資料の記述は、実質的に IFRS 基準に反証可能な仮定を導入しているともいえるが、我々は、「強制力のない」ガイダンスを通じた対応は適切ではないと考えている。

#### アジェンダ決定への対応を行うための十分な時間が企業に与えられるべきである旨を「ハンドブック」に反映することについて

6. アジェンダ決定の公表には、上述のとおり、発効日や移行規定が定められていない点にも問題があると考えられる。我々は、本公開草案における「アジェンダ決定の結果として会計上の変更を行うべきかどうかの判断と、そうした変更の適用の両方を行うための十分な時間が企業に与えられるべき」と IASB は見込んでいる、とする提案には懸念を有している。この表現には解釈の余地があり、十分な時間が報告

企業に与えられたかどうかの判断をアジェンダ決定ごとに個別の報告企業に委ねる場合（特に報告企業が監査を受けている場合や証券規制の対象となっている場合）、どれだけの時間が「十分な時間」であるのかを議論するために報告企業、監査人及び規制当局においてそれぞれ発生するコストも重大となり得ると考えるためである。したがって、我々は、アジェンダ決定において IASB 及び IFRS-IC が関係者からの意見を聞いたうえで発効日や移行規定を定めることが適切であると考ええる。

### 質問 3 — その他の事項

DPOC は、「ハンドブック」をその他の事項（以下を含む）について修正することを提案している。

- 異なる種類の教育的資料について要求されるレビューの種類
- 審議会の作業計画へのプロジェクトの追加に関連した協議
- IFRS タクソノミのデュー・プロセス及びタクソノミ・アップデートの明確化とタクソノミのデュー・プロセスの監督における DPOC の役割

これらの修正案に同意するか。

#### 異なる種類の教育的資料について

7. IASB 又は IFRS-IC が公表するガイダンスは、たとえ「強制力がない」と明確なラベルが貼られ公表されたとしても、IFRS 基準の一部となる外観を与える可能性がある。IASB メンバーに教育的資料のレビューを要求することは、IFRS 基準の内容との整合性を確保するための取組みであると考えられるが、「強制力がない」ガイダンスが報告企業の実務を変更する可能性がある場合、そのような教育的資料の公表を我々は支持しない。
8. 我々は、教育的資料としての公表が適切であるガイダンスとそうでないガイダンスとを適切に区分することが重要であると考えている。本公開草案の 8.10 項の 3 つの区分を参照し、次のとおりとする。
  - (a) 本公開草案 8.10 項(a)の「IFRS 基準の要求事項のハイレベルの要約」が関係者に有用な情報を提供し、大部分の報告企業の実務を変更させるような可能性が低い場合には、適切なデュー・プロセスに従って教育的資料として公表する。

- (b) 本公開草案 8.10 項(b)の「基準の要求事項を説明する、より詳細な資料」及び 8.10 項(c)の「基準の要求事項が特定の取引又は他の状況にどのように適用される可能性があるのかを説明又は例示する資料」については、報告企業の実務を変更する可能性があり、教育的資料としてではなく、基準の設定プロセスに組み込んだ上で公表を行う。

**質問 4 — IFRS 財団「定款」の結果的修正**

IFRS 財団の評議員会は、IFRS 諮問会議の役割に関する「ハンドブック」の修正案の結果として、IFRS 財団「定款」を修正することを提案している。

これらの結果的修正案に同意するか。

9. 当該質問に対しては、特段のコメントはない。

以 上