

FASB / EFRAG 開示フレームワークに係る DP に対するコメントの検討

- FASB 及び EFRAG のディスカッション・ペーパー（DP）において、両者とも、注記に含めるべき項目の範囲が重要な論点となっている。
- 両者ともに、注記に含めるべき範囲については、IASB の概念フレームワークに記載される財務報告の目的（現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供すること）との関連で決定されるべきとされている。
- また、FASB の DP では、投資家のキャッシュ・フローの見通しに影響を与えるか否かに特に焦点を当て、注記の範囲の検討を行う上での意思決定用の質問リストを作成し、これらの過不足について以下のとおり問いかけている。
 - 本章における意思決定用の質問及び関連する示唆された開示は、企業の将来キャッシュ・フローの見通しを評価するために必要な財務諸表注記に適切な情報のすべてを含んでいるか。
 - 意思決定用の質問又は関連する示唆された開示のいずれかが、財務諸表注記には適切でないか又は企業の将来キャッシュ・フローの見通しの評価に必要なでない情報を識別しているか。
- 本日の審議では、この意思決定用の質問リストを題材に、注記に含めるべき範囲に関する議論を行いたい。下の表の事務局の分析について、コメントを頂きたい。
- なお、あるべき注記の範囲を考える上では、最終的には、作成者のコストが注記を行うことによるベネフィットに見合うものであるか否かを考慮することになるが、下表の分析は、コストについては別途検討することを前提に作成されている。

ディスカッション・ポイント

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ 感応度分析やプロフォーマ情報など、推定による情報をどこまで含むか？（G1b、L2、L3、L5、L10b、L13c、L15、L16、O3、O4、O5、O6、O7） ✓ 経営者による方針、計画及び戦略等を含むべきか？（G3c、L5c,d、L6c,d、O3c、O5c） ✓ 原価評価される生産用資産や知的財産に関する価値情報を含むべきか？（L8） |
|--|

FASB の DP における意思決定用の質問リスト	注記に含めることが適切でない可能性のある項目	分析（事務局案）	（参考）現在の日本基準の開示
<p>（G: 報告企業全般に関する情報）</p> <p>質問 G1. 財務諸表は、独立第三者間取引及び第三者との契約とは異なる可能性のある条件での関連当事者との取引、残高、又は他の契約関係を反映しているか。</p> <p>a 取引、残高又は契約の内容</p> <p>b 可能であれば、実際の取引、残高及び契約と、独立第三者間の取引、残高及び契約について報告されたであろう金額の総額との差異が、財務諸表に与える影響の大きさの一般的指標</p> <p>c 取引、残高、又は契約の独特な又は非常に異例な側面であって、将来キャッシュ・フローについての企業の見通しの評価に影響を与えることとなるもの</p>		[分類] a:B1、b:B4、c:B1	<p>a</p> <p>b ×</p> <p>c</p>
<p>質問 G2. 報告企業は連結財務諸表を発行しているか。</p> <p>a 連結財務諸表に含まれている企業に関する一般的又は個別的な情報</p> <p>b 過年度の連結財務諸表における企業グループとの比較（当報告期間に連結されるメンバーに何らかの変動があった場合）</p> <p>c 連結の方針及び手続（企業を連結した理由や、連結会社間の取引及び残高の消去などを含む）</p>	c ×	<p>[分類] B1</p> <p>cのうち、連結会社間の取引及び残高の消去については開示すべきでない。</p> <p>（理由）</p> <p>連結及び残高の消去は会計基準で明示されており、追加的な情報をもたらさないため。</p>	
<p>質問 G3. 企業による資産の利用に対する制約や、企業のキャッシュ・フローに関する潜在的な懸念で、開示しないと財務諸表から明らかではないものがあるか。</p> <p>a 資産の利用に対する制約の記述</p> <p>b 予期されている資金の必要を満たすために利用可能な現金及び他の流動性のある資産の金額</p> <p>c 資金不足に関する懸念に対処するための計画又は戦略の記述</p>	c	<p>[分類] a:B1、b:B1、c:B2、d:B1</p> <p>Cの経営者による計画や戦略の記述については、開示範囲に入るかどうかが論点となる。今回の整理では、報告日における財政状態に関する情報に含まれるため開示対象となると整理したが、いかがか。</p>	<p>a</p> <p>b</p> <p>c</p> <p>d</p>

<p>d 現金残高について行われたコミットメント又は計画されている用途の記述</p>			
<p>質問 G4. 企業は、別々に管理されている異なる地域又は他のセグメントにおいて異なる種類の事業を行っているか。</p> <p>a 企業のセグメントの記述</p> <p>b 企業が事業を行っている市場又は地域</p>		<p>[分類] B1</p>	
<p>(L:財務諸表上の表示科目に関する情報)</p> <p>質問 L1. 表示科目により表現されている現象の性質又は特質に関する情報(例えば、潜在的な権利、義務、または取引)のうち、将来キャッシュ・フローの見通しに影響を与える可能性があり、表示科目の記述では適切に伝わらないものがあるか。</p> <p>a 利用者が当該現象を理解するための参考資料又は他の情報源にアクセスできるような、当該現象に関する十分な情報(通常は定量的でなく定性的)</p> <p>b 利用者が他の情報源から適切な情報を見つけることが合理的に期待できない場合には、当該項目が将来キャッシュ・フローの見通しにどのように影響するのかについての理解を与えるのに十分な詳細さでの、現象の内容の説明</p>		<p>[分類] B1</p>	
<p>質問 L2. その表示科目は次のいずれかを表すものか。</p> <p>a. 金融商品</p> <p>b. その他の契約又は法的に拘束力のある文書</p> <p>c. その他の拘束力のある取決め</p> <p>a 将来キャッシュ・フローの見通しの評価に必要な契約条件(義務及び権利)。いくつかの例として、支払及び入金金額及び時期、金利、他の要求される履行の内容及び時期、コール又はプットのオプション、違約金又はボーナスの条項などがある。</p> <p>b 当該項目が資産の場合には、財務諸表日における相手方の不履行のリスク(信用リスク又は他の資産若しくはサービスの引渡しの不履</p>		<p>[分類] B1、B4</p>	

<p>行)の可能性</p> <p>c 相手方の不履行が報告企業の財務諸表に与える潜在的な影響</p> <p>d 企業の不履行が報告企業の財務諸表に与える潜在的な影響</p> <p>e 契約上要求されているが、金額及び時期が契約上特定されていない 将来キャッシュ・フローの見積金額及び時期</p> <p>f 契約上特定されていないが(例えば、過去の実績や経済的誘因に基づいて)予期されるか又は可能性が高い将来キャッシュ・フローの見積金額及び時期</p>			
<p>質問 L3. その表示科目の基礎となっている権利及び義務の存在又は所有権が不確定か。</p> <p>当該項目の存在及び所有権に関する不確実性の記述の開示、及びその不確実性が企業の予想とは異なる形で解消された場合に将来キャッシュ・フローがどのように変化するかの開示</p>		[分類] B1、B4	
<p>質問 L4. その表示科目は、将来キャッシュ・フローの見通しに異なる形で影響を与える可能性のある異なる性質の構成部分を含んでいるか。</p> <p>表示科目の別々の構成部分の金額及び内容の開示</p>		[分類] B1、B2	
<p>質問 L5. その表示科目に関連したキャッシュ・フローの見通しは、一般的な経済状況又は市場要因の変動により影響を受けるか、また、その状況、要因、又は当該表示科目に生じそうな影響は、表示科目の内容から明らかでないものか。</p> <p>a 頻繁な又は重大な変化を生じさせると予想し得る将来の経済状況又は市場要因の変化の種類の記述(例えば、金利、株価、外国為替レート、住宅着工件数、失業、物価上昇)</p> <p>b それらの要因の変化が、その表示科目から生じるキャッシュ・フローの見通しにどのように影響を与えるのかの指標</p> <p>c 状況又は要因の変化の影響を軽減し得る方針、実務及び戦略の一般的記述</p> <p>d その方針、実務及び戦略の過去の有効性の指標</p>	全て	<p>[分類] B4、B5、C</p> <p>見積り(公正価値測定を含む)によって測定する表示科目で、一般的な経済状況又は市場要因をインプットとして使っている場合には、感応度など将来への影響も含めて開示する。</p> <p>上記以外の損益に関する表示科目(例えば：売上高)については、開示すべきでない。</p> <p>(理由)</p> <p>見積り(公正価値測定を含む)によって測定する表示科目の場合、一般的な経済状況又は市場要因をインプットとして使うことがあ</p>	<p>a</p> <p>b</p> <p>c ×</p> <p>d ×</p>

		<p>る。インプットが変化した場合に与える影響の開示は、報告日における企業の経済的資源及び報告企業に対する請求権又は財務業績に関する情報であり、将来キャッシュ・フローの見通しに役立つ。</p> <p>上記以外の損益に関する表示科目については、報告日における財政状態に関する情報を提供するものでないため、開示すべきでない。</p>	
<p>質問 L6. その表示科目に関連した将来キャッシュ・フローの見通しは、企業固有の要因又は業種固有の要因（特に、頻繁に又は著しく変化すると予想できるもの）に影響を受けるか、また、利用者が当該要因又はその潜在的影響を知っているとは予想されないか。</p> <p>a 頻繁な又は重大な変化を生じると予想し得る企業固有の要因又は業種固有の要因の記述</p> <p>b それらの要因の変化が表示科目に与える影響の指標</p> <p>c 状況又は要因の変化の影響を軽減し得る方針、実務及び戦略の一般的記述</p> <p>d その方針、実務及び戦略の過去の有効性の指標</p>	全て	質問 L5 と同じ。	<p>a ×</p> <p>b ×</p> <p>c ×</p> <p>d ×</p>
<p>質問 L7. その表示科目が資産、負債、又は資本性金融商品である場合に、過去の期間からの変化の原因が一般的に理解し得るか。</p> <p>過去の期間からの変化の原因(種類別に要約した主要なインフロー及びアウトフロー又は詳細な増減表) の開示</p>		[分類] B1、B2	
<p>質問 L8. その項目が生産用資産又は知的財産である場合に、その項目の質又は効用が変化しているか。</p> <p>変化の内容及びその変化がどのように将来キャッシュ・フローの見通しに影響を与え得るのかの記述</p>	×	<p>[分類] B4</p> <p>開示すべきでない。</p> <p>(理由)</p> <p>資産の市場価格の変化と使用価値の変化に分けて検討する。</p> <p>市場価格の変化に関しては、事業</p>	×

		<p>投資の性質を持つ資産について、市場価格は企業にとって意味をなさないため、開示すべきでない。使用価値の変化に関して、生産用資産や知的財産に関するキャッシュ・フロー生成能力を開示することは、資産グループに関するのれんを開示することに他ならない。開示される会計情報に期待される役割は、利用者の評価に役立つ基礎データを提供することであって、経営者の評価を利用者に伝えることではない。情報優位にある作成者によるこのような情報提供は、投資家をミスリードしかねない。</p>	
<p>質問 L9. その表示科目には、異なる方法で測定される個々の項目（又はグループ）が含まれているか。</p> <p>異なる方法で測定されている項目又はグループの説明、帳簿価額及び測定方法の開示</p>		<p>[分類] B1、B2</p>	
<p>質問 L10. この表示科目に適用し得たかもしれない許容可能な代替的な会計方針又は会計処理方法があるか。</p> <p>a 適用した会計方針又は会計処理方法</p> <p>b 会計処理方法が通常でない場合、生じた結果が読者がそれ以外で予想するかもしれない結果に反する場合（例えば、後入先出法での棚卸資産の原価算定）、又は会計処理方法がそれ以外で財務諸表に大きな影響を与える場合（全部原価か成功原価か）には、その影響の大きさ</p>	<p>b ×</p>	<p>[分類] a:B1、b：B4 bは開示すべきでない（理由） 企業は、取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる会計方針を適切に判断して適用している。実際には採用しなかった会計方針との比較による影響の大きさを開示することは、企業が最善として判断した会計方針を否定するものであり、利用者の誤解を招くものである。</p>	<p>a b ×</p>
<p>質問 L11. その表示科目は、次のいずれかである残高又は取引若しくは事象の影響を含んでいるか。</p>		<p>[分類] B1、B2</p>	

<p>a. 直接適用可能な報告要求事項で扱われていない。</p> <p>b. 適用可能なガイダンスがある他の取引又は事象に明確には類似していない。</p> <p>a 取引又は事象の内容及びそれらに適用される会計処理方法</p> <p>b 該当がある場合、認識若しくは測定又はその両方に関する不確実性</p> <p>c 取引又は事象の独特な又は非常に異例な側面であって、将来キャッシュ・フローについての企業の見通しの評価に影響を与えることとなるもの</p>			
<p>質問 L12. この表示科目に使用されている会計方針又は会計処理方法が、新たに公表されたガイダンスの採用若しくはそれへの移行により、又は従前の方法が不適切と判断されたことにより、変更されているか。</p> <p>a 変更が生じた旨</p> <p>b 当該変更の理由</p> <p>c 当該変更は過去の各年度(望ましくは)にどのように影響を与えるものであったか、又は、それが実行可能でない場合には、従前の方法が本年度に異なる情報をどのようにしてもたらすのか</p>		<p>[分類]B1 又は B2</p>	
<p>質問 L13. この表示科目は、将来の年度において、公表されてはいるがまだ発効していない(又は完全には発効していない)会計基準への移行により影響を受けることとなるか。</p> <p>a 移行がいつ行われるのか</p> <p>b 将来の財務諸表に対する予期されている影響の記述</p> <p>c 当期の財務諸表に対するプロフォーマの影響</p>	<p>c</p>	<p>[分類] a:B1、b:B3、c:B4</p> <p>c については、開示すべきでない。(理由)</p> <p>将来キャッシュ・フローの見通しの観点からは b の開示が有用であり、その開示があれば c は不要と考える。</p>	
<p>質問 L14. その表示科目の金額を決定するための方法が、一般的でないか、記述からは明らかでないか、又はそれ以外で識別が困難であるか。</p> <p>表示科目の金額がどのように決定されたのか(例えば、オプション価格算定モデル、マトリックス価格算定技法、又は内部で開発した技法)</p>		<p>[分類] B1、B2</p>	

<p>の説明</p>			
<p>質問 L15. その表示科目の帳簿価額は、仮定、判断、又は合理的に相違し得る他の内部的なインプットを要する見積りであるか。</p> <p>重要な見積り、仮定、判断、又は他の内部的なインプットに関する十分な詳細を要求することを検討すべきである。これは、帳簿価額がどのように決定されたのか、当該金額に固有の不確実性のレベル、及びインプットが異なっていたとした場合に数字がどのくらい大きく変動する可能性があったのかについての一般的な情報を提供する</p>		<p>[分類] B2、B5</p>	
<p>質問 L16. 将来キャッシュ・フローの見通しを評価する際に明らかに有用となる代替的な測定値又は測定の適用方法はあるか。</p> <p>a 代替的な測定又は適用方法の識別</p> <p>b 報告されている測定と代替的な測定との差異の大きさの指標（又は代替的な測定の金額）</p>		<p>[分類]B5</p>	
<p>(0 : 財務諸表に認識されていないが企業の潜在的なキャッシュ・インフロー及びアウトフローに影響を与える事象及び状況に関する事項)</p> <p>質問 01. 以下の事象又は状況のいずれかが、企業がそれがなければ経験したであろう正味キャッシュ・フローが著しく異なる（小さく又は大きく）こととなる可能性を生じさせているか。</p> <p>a. 企業に対しての又は企業から他の企業に対しての潜在的な訴訟（一般的な事業リスクではなく個別な事項による）</p> <p>b. 企業に対しての又は企業から他の企業に対しての既存の訴訟で、その結果が依然として不確定なもの</p> <p>c. 企業による法律、規制又は契約条件への、あり得るか又は既知の違反、あるいは法令、規則又は契約に基づく企業の権利の侵害</p> <p>d. その他の不確定な状況</p> <p>a 事象又は状況の存在及び記述</p>		<p>[分類]B3</p>	<p>a</p> <p>b ×</p> <p>c ×</p> <p>d ×</p> <p>e ×</p>

<p>b その事象又は状況の影響が、企業の日常的な頻繁な事業活動に関わるものか、それともキャッシュ・フローへの稀な又は一回限りの影響を有するものか</p> <p>c 事象又は状況それ自体が特異若しくは稀なものか、それとも日常的又は頻繁なものか</p> <p>d 将来キャッシュ・フローに対する生じ得る影響の大きさに関する企業の判断(最も可能性の高い結果の一点の見積りとして、確率加重した結果として、又は生じ得る結果の範囲として)</p> <p>e その事象又は状況が将来キャッシュ・フローの見通しに影響を与える可能性に関する企業の判断</p>			
<p>質問02. その他の事象又は状況で、企業の財務諸表において資産又は負債及び利得又は損失(あるいは収益又は費用)で表されていないが、それに関して認識しないという決定に不確実性があるものはあるか。(これには、質問01(a)及び01(b)で論じた偶発事象以外の項目が含まれる。)</p> <p>a その事象又は状況の存在及び記述</p> <p>b 資産又は負債及び利得又は損失(収益又は費用)を認識しないと決定する際に検討された不確実性及びその決定の理由</p> <p>c 同じ種類の事象又は状況が、日常的で頻繁なものなのか、それともキャッシュ・フローに対して稀な又は一回限りの影響を有するものなのか</p> <p>d 事象又は状況それ自体が特異若しくは稀なものなのか、それとも日常的又は頻繁なものなのか</p> <p>e 将来キャッシュ・フローに対する生じ得る影響の大きさに関する企業の判断(最も可能性の高い結果の一点の見積りとして、確率加重した結果として、又は生じ得る結果の範囲として)</p> <p>f その事象又は状況が将来キャッシュ・フローの見通しに影響を与える可能性に関する企業の判断</p>		[分類]B3	×
<p>質問03. 1つ又はいくつかの顧客又は仕入先との関係の将来における喪失又は悪化が、企業の将来キャッシュ・フローに著しく影響を与える可能性があるか。</p>	全て×	[分類] 信用リスクはB1、それ以外はC 信用リスクに係る情報を除いて開示すべきでない。	×

<p>a 企業が1つ又はいくつかの顧客又は仕入先に依存している旨及び依存の程度の指標</p> <p>b その顧客又は仕入先の喪失に関する見通しの判断</p> <p>c 仕入先との関係の悪化により生じ得る影響を軽減するために企業が取った対策の説明</p>		<p>（理由）</p> <p>信用の集中があるかどうかは、報告日における企業の経済的資源及び報告企業に対する請求権に関する情報を提供するものであり、開示すべきである。</p> <p>それ以外の情報は、報告日までに発生していない取引・事象に関する推定情報であり、報告日における財政状態に関する情報を提供するものでないため、開示すべきでない。</p>	
<p>質問 04. 企業の将来キャッシュ・フローが、企業のインプット又はアウトプットの市場における量又は価格のボラティリティ又は他の不確実性により、著しく有利な又は不利な変動に晒される可能性があるか。</p> <p>a インプット又はアウトプットの市場におけるボラティリティ又は他の不確実性の考えられる原因</p> <p>b インプット及びアウトプットの市場におけるボラティリティが財務諸表に与える最悪の場合の影響</p>	<p>×</p>	<p>[分類] C</p> <p>開示すべきでない。</p> <p>（理由）</p> <p>市場における量又は価格のボラティリティが与える影響は、報告日までに発生していない取引・事象に関する推定情報であり、報告日における財政状態に関する情報を提供するものでないため、開示すべきでない。</p>	<p>×</p>
<p>質問 05. 企業のインプット又はアウトプットに係る市場への企業のアクセスに不確実性があるか（その不確実性の解消がアクセスの増加となる場合でも減少となる場合でも）。</p> <p>a インプット及びアウトプットの市場へのアクセスの制限に関する不確実性の存在並びに考え得る原因及び影響</p> <p>b インプット及びアウトプットの市場への重大なアクセス制限が財務諸表に与える可能性のある影響</p> <p>c インプット及びアウトプットの市場へのアクセスの制限により生じる不利な財務諸表上の影響を、企業がどのように軽減することを計画しているか</p>	<p>×</p>	<p>[分類] C</p> <p>開示すべきでない。</p> <p>（理由）</p> <p>市場へのアクセスに係る不確実性は、報告日までに発生していない取引・事象に関する推定情報であり、報告日における財政状態に関する情報を提供するものでないため、開示すべきでない。</p>	<p>×</p>
<p>質問 06. 企業が有能な労働力と適切な物的設備を維持する能力に関する重大な不確実性があるか（その不確実性の解消が能力の増加となる場合でも減少となる</p>	<p>×</p>	<p>[分類] C</p> <p>開示すべきでない。</p> <p>（理由）</p>	<p>×</p>

<p>場合でも)</p> <p>a 有能な労働力と適切な物的設備を維持することの重大な不確実性の存在及び原因</p> <p>b その不確実性が財務諸表に与える可能性のある影響</p> <p>c 有能な労働力と適切な物的設備の維持に関する重大な不確実性から生じる不利な財務諸表上の影響を、企業がどのように軽減することを計画しているか</p>		<p>有能な労働力と適切な物的設備の維持に係る不確実性は、報告日までに発生していない取引・事象に関する推定情報であり、報告日における財政状態に関する情報を提供するものでないため、開示すべきでない。</p>	
<p>質問07. 企業の考えられる将来キャッシュ・フローが、以下の事項の考え得る将来の変化の影響により、著しい変動に晒される可能性があるか。</p> <p>a. 金利</p> <p>b. 企業が資金を獲得する能力</p> <p>c. 外国為替レート</p> <p>d. 商品の価格(取引所で取引されていてもいなくても)又は取引量</p> <p>e. 株式市場の価格又は取引量</p> <p>f. その他の金融市場価格又は市場状況</p> <p>a 特定の資産、負債又は資本性金融商品に影響を与えるマクロ経済要因の説明</p> <p>b マクロ経済要因の変動が、資産、負債、及び資本性金融商品並びに純損益及びその他の包括利益に与える可能性のある影響</p>	<p>×</p>	<p>[分類]C 開示すべきでない。 (理由) 報告日までに発生していない取引・事象に関する推定情報であり、報告日における財政状態に関する情報を提供するものでないため、開示すべきでない。なお、表示科目レベルについては質問L5を参照のこと。</p>	<p>×</p>

以上