

平成 26 年 8 月 29 日

米国財務会計基準審議会 御中

**「財務報告のための概念フレームワーク 第 8 章：財務諸表注記」
に対するコメント**

1. 当委員会は、米国財務会計基準審議会（FASB）が公表した財務会計概念の公開草案「財務報告のための概念フレームワーク 第 8 章：財務諸表注記」（以下、「本公開草案」という。）に対するコメントの機会を歓迎する。当委員会は、財務報告の関係者から、開示を改善し、合理的なものとすべきという強い見解を入手しており、財務諸表の開示をより効果的で、調整がとれ、重複が少ないものとするための FASB の取組みを支持する。本コメントレターは、以前、FASB の「開示フレームワーク」のコメント募集文書に対するコメントレターにおいて伝達した当委員会の見解を補足するものである。
2. 当委員会は、FASB によるこれまでの検討内容を高く評価しており、本公開草案は財務諸表注記に関する概念フレームワークが包含すべき記述について検討するための良い出発点となるものと考えている。しかし、当委員会は FASB がプロジェクトを最終化する前に、次の事項について考慮することを推奨する。
 - (1) FASB は開示要求を決定する際、どのような考え方に立脚すべきか（本レターの第 3 項から第 7 項を参照）。
 - (2) 提案されている概念フレームワークについて、概念フレームワークの他の部分との間により明確な関係を持たせることを通じて、どのような改善を図ることができるかどうか（本レターの第 8 項から第 11 項を参照）。
 - (3) 提案されている文書の一部は、基準設定における手引き（又は手順書）として位置づける方がより適切か。その場合、当該部分についてどのように切り離すべきか（本レターの第 12 項及び第 13 項を参照）。
 - (4) 意思決定の質問（本公開草案の付録 A を参照）は、FASB がどの開示要求が適切かを決定する上で、如何なる措置を通じて、より有意義なものとなるか（本レターの第 14 項から第 21 項を参照）。

(1) 開示要求を設定する際の考え方

3. まず、当委員会は FASB が開示要求についてどの程度の詳細さが適切かを決定する上で、どのような考え方に立脚することが適切かについて明らかにすることが重要と考えている。市場が企業に求めている情報開示のうち、どこまでを強制的に会計基準で要求し、どこまでを企業経営者の任意開示とすべきかについては意見が分かれるところである。この点、情報の非対称下で、経営者は不十分な情報開示が株価のディスカウント（資本コストの増大）をもたらすことを知っており、自発的に情報開示を行うとの見解がある。

他方、情報作成コストや外部からの圧力によって、企業経営者は情報の開示を躊躇したり、悪い情報の開示を遅らせたりするとの見解もある。

4. 前者の見解に基づけば、会計基準設定主体は最低限の開示要求のみを示した上で、それ以外は経営者の任意開示に任せるべきという考え方になる。他方、後者の見解によれば、設定主体はかなり広範な開示を義務づけるべきということになる。
5. 我々は、単純に市場規律に任せていては必要な情報が開示されない可能性が高い一方で、会計基準設定主体は、追加的开示に関して発生する追加的コストの妥当性について作成者及び利用者に対する説明責任を負うものと考えている。追加的な開示事項を設定するに当たっては、こうした 2 つの見解を考慮して、個別に、その妥当性を検討して決定していくことが必要と考えられる。
6. また、当委員会は、会計基準の目的によって、適切な開示要求の程度は異なるものと考えている。例えば、仮に会計基準の開発が投資家保護により重きを置く証券法によって要請されている場合、会計基準設定主体は、第 3 項に記載する後者の見解をより強調すべきという結論になるかもしれない。他方、投資家保護の要請の程度が相対的に低い場合、異なる結論になるかもしれない。
7. 当該考え方の記述は、概念フレームワークの一部とはならないかもしれないが、こうした基本的な考え方は開示要求がどのように設計されるべきかを決定する全ての局面で広範な影響があるだろう。このため、当委員会は、FASB が序説又は結論の根拠において、この点について、説明を行うことを提案する。

(2) 概念フレームワークの他の章との関係

8. また、当委員会は、提案されている概念フレームワークが、財務報告の目的や有用な財務情報の質的特性の観点ではなく、現行の開示要求を正当化する観点についてより焦点を当てて記載されているという印象を受けている。当委員会は、FASB が将来の基準設定において準拠する枠組みを検討するにあたって、現行の開示要求を考慮することは重要と考えている。また、本公開草案の D3 項から D6 項において、概念フレームワークの他の関連する部分（財務報告の目的を含む）に関する説明がなされている。しかし、これらの記述は、本公開草案の他の部分とは十分に関連付けられていないように見受けられる。
9. 仮に FASB が提案されている文書を概念フレームワークの一部とすることを意図する場合、当委員会は、概念フレームワークの他の部分との関係がより明確に記述されるべきと考えている。具体的には、当委員会は、次の事項を提案する。
 - (1) 財務報告及び財務諸表の目的を考慮しつつ、財務諸表注記の目的について説明を行うこと。
 - (2) 財務諸表がどのように利用されるかを考慮しつつ、財務諸表注記において表示されて

いる情報に特有の性質について説明を行うこと。

(3) 財務諸表注記に関連するコストについて、より詳細な説明を行うこと。

10. 本レターの第 9 項(1)に記載した事項について、本公開草案では、財務諸表注記の目的について提案をしていない。財務諸表注記の目的について詳細な記述を行うことが困難である旨は理解するものの、当委員会は、例えば「利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価することを支援するために、財務諸表に認識されている情報を補強又は説明する情報を提供すること」のようなハイレベルな目的を提供することを提案する。
11. さらに、本レターの第 9 項(2)及び(3)に記載した事項について、本公開草案では、将来志向の情報の一部を財務諸表注記に含めることは適切であるが、訴訟の影響を説明しつつ、これらを財務諸表注記に含めることが適切でない場合がある旨について説明されている（本公開草案の D24 項を参照）。当委員会は、将来志向の情報のうち一部分のみが財務諸表注記に含めることが適切であるという結論に同意するが、この点については、「検証可能性」の概念を参照することによってより適切な説明が可能であると考えている（詳細については、本レターの第 40 項から第 41 項を参照）。また、「コストの制約」について、追加的な要因によって、より適切な説明が可能であると考えている（詳細については、本レターの第 28 項を参照）。

(3) 開示に関する基準設定の手引きに該当する部分を分離すること

12. さらに、当委員会は、提案されている概念フレームワークには、概念フレームワークの一部として示すよりも、手引き（又は手順書）として位置付けられた方が適切と考えられる記述も含まれていると考えている。当委員会は、財務諸表注記の目的や質的特性に関連する記述は、概念フレームワークの一部とすべきと考えている。他方、FASB の意思決定プロセスに直接関係する記述（本公開草案の付録 A に示されている意思決定の質問を含む）は、FASB の基準設定の手引きに含まれるべきと考えられる。具体的には、手引きには、次の事項が含まれ得る。
 - (1) どのような事項が財務諸表注記に含まれ得るかに関する基準設定主体による意思決定の枠組み（詳細については、本レターの第 14 項から第 21 項を参照）
 - (2) 財務諸表作成者及び監査人の健全な判断を促進するような開示要求の建て付け（開示要求の目的の明確化を行うとともに、誤解を招き得る文言（例えば、「最低限」という用語の使用を含む）を使用しないことを含む）
 - (3) 相互参照の使用の要件を含め、複雑性を低減させる上で可能なツール（詳細については、本レターの第 30 項及び第 31 項を参照）
13. 当委員会は、FASB が、提案されている概念フレームワークから手引きの一部とした方がより適切な部分を分離するとともに、手引き（又は手順書）（これは、基準設定主体が内

部的に利用する独立な文書として機能するだろう)を作成するか、充実させるように検討することを提案する。

(4) 意思決定プロセスの明確化

14. 4点目として、当委員会は、提案されている意思決定の質問について、どのような開示が要求されるかを FASB が決定するにあたって、より有用となるように改善できると考えている。
15. 本公開草案の D39 項では、意思決定の質問に対する回答が「はい」である場合に、FASB が開示を要求することを自動的に意味するものでなく、各々の状況において判断が必要になるという説明がされている。当委員会は、当該説明に合意するものの、これらの質問が、FASB が個別の基準設定において開示要求を決定する上で十分に役立つものとなっていると考えていない。当委員会は、これらの質問が全体として十分に適切に示されておらず、本公開草案に示されている説明(本公開草案の D38 項、D52 項及び D57 項を参照)と意思決定の質問との関係が不明確であるように考えている。
16. 当委員会は、意思決定の質問を次のように設計することを通じて、質問は全体として FASB が個別の開示要求を決定する上でより有意義になり得ると考えている。
 - (1) 関連する認識及び測定の要求事項を考慮した上で、どの情報が有用であるかについて検討する質問(当委員会は、本公開草案で提案されている意思決定の質問の殆どがこの質問のレベルに意味のある形で含まれ得ると考えている。)
 - (2) 上記質問において識別された情報が、他の報告書(例えば、持続可能性報告)でなく、財務報告の境界内に表示されるべきかに関する質問
 - (3) 上記質問において識別された情報が、「検証可能性」の概念を考慮した上で、他の財務報告(例えば、MD&A)でなく、財務諸表注記の中に表示されるべきかに関する質問
 - (4) 上記質問において識別された情報を提供する便益がコストを上回るか否かに関する質問
 - (5) 上記質問において識別された情報が、財務諸表注記でなく、財務諸表本表(括弧書きで表示される情報及び一株当たり利益の情報を含む)に表示されるべきかに関する質問
 - (6) 同じ情報が財務諸表の外に表示されている場合、相互参照の使用が適切かに関する質問
17. 当該意思決定プロセスについては、本レターの別添-II に示している。当委員会は、こうした質問は、FASB の財務会計概念書第 5 号「営利企業の財務諸表における認識及び測定」の第 5 項から第 12 項に記載されている内容とより整合的と考えている。当委員会は、情報(報告企業に関する情報を除く)を種類別に区分した財務諸表注記の範囲に関する分

析についても、別添-III に示している。

18. 財務報告に含まれる情報とそれ以外の情報について、どのように境界線を設けるか（本レターの第 16 項の(2)を参照）については、当委員会は現時点において広く合意されているものは存在しないと理解している。このため、当委員会は、本件については、今後、概念フレームワークの見直しの過程において更に検討されるべきと考えている。
19. 但し、FASB の財務会計概念書第 5 号「営利企業の財務諸表の認識及び測定」では、SEC の様式 10-K で要求されている競争や在庫に関する情報、アナリストレポート、経済統計、企業に関する新聞記事は、財務報告に表示される情報に該当しないだろうとされている。
20. 当該説明や 2010 年に公表された IFRS 実務記述書「経営者による説明」を参考にとすると、当委員会は、財務報告に表示される情報は、「財務諸表のほか、報告企業により作成される情報のうち、財務諸表に表示される情報を補足ないし補完するもので、これには、過去の情報と将来志向の情報の双方が含まれる」という暫定的な見解を有している。
21. 前項に記載した記述は、次のような特徴を有するものである。
 - (1) 財務報告に含まれる情報は、報告企業によって作成されるものに限定されるべきである。このため、報告企業以外によって作成された報告書（経済統計や企業についての新聞記事等）は財務報告の範囲に含まれない。
 - (2) 財務報告の一部として表示される情報は、財務諸表のほか、財務諸表に表示されている情報を補足ないし補完するものである。このため、財務報告の範囲は、財務諸表を出発点として定められる。
 - (3) 財務報告には、過去及び将来志向の情報の双方が含まれ得る。財務諸表と異なり、財務報告ではあるが財務諸表外で表示される情報は、通常、監査が要求されていないので、「検証可能性」の要請はそれ程重要ではないであろう。

(5) その他のコメント

22. 最後に、当委員会は、本レターの第 10 項において説明した事項を考慮することは、概念フレームワークの次の部分にも結果として影響があり得ると考えている。
 - (1) 有用な財務情報の質的特性（詳細については、本レターの第 40 項及び第 41 項を参照）
 - (2) 有用な財務報告に関するコストの制約（詳細については、本レターの第 28 項を参照）
23. FASB が概念フレームワークの見直しのプロジェクトについて作業を開始していることを踏まえ、当委員会は、これらの事項について本プロジェクトにおいて検討を行うことを提案する。
24. 本公開草案における個別の質問に対する当委員会のコメントについては、別添-I をご参照いただきたい。

25. 当委員会のコメントが FASB による今後の審議に役立つことを期待している。ご質問がございましたら、ご連絡いただきたい。

小野行雄

企業会計基準委員会委員長

本公開草案の個別質問に対するコメント

質問4： ある情報が注記の目的に合致するであろう場合でも、FASBが財務諸表の注記として要求することが適切でない情報を識別するために必要な追加的な概念はあるか。

26. 本公開草案では D17 項において、財務諸表注記において情報を提供する要求は、次の 3 つの形で限定されているという説明がされている（斜体により、強調）

(1) 第 1 に、FASB は、適用される相当数の企業への資源提供者に *目的適合性*のある情報だけを要求すべきである。

(2) 第 2 に、*コストの制約*が適用される。

(3) 第 3 に、いくつかの種類の *将来志向の情報*を注記に含めることは、報告企業並びに報告企業に対する投資家及び債権者のキャッシュ・フローの見通しに負の影響を与える可能性がある。

27. 前項において説明されている財務諸表注記における情報の制約に関する記述について、当委員会は、「目的適合性」が制約の一環において説明されるべきと考えていない。本公開草案の D18 項において、意図している内容についてより詳細な記述がされているが、当委員会は、概念フレームワークよりも、手引きに記載される方が適切と考えている。

28. 当委員会は、コストの制約を財務諸表注記における情報の制約と位置付けることに同意する。しかし、当委員会は、概念フレームワークにおけるコストの制約の議論の一部として（概念フレームワークの第 3 章、又は、提案されている財務諸表注記の概念フレームワークの一部として）次の記述を含めることを FASB が検討することを提案する。

(1) 過度に多くの重要でない情報が含まれていたり、情報が適切な方法で表示されていたりしないことによって、表示される情報が過度に複雑である場合、財務諸表利用者が情報を理解したり分析する上で、より多くの時間が必要になる旨。当委員会は、必要とされる時間はコストになり得ると考えているが、概念フレームワークにおいて明示的にされていないと考えている。本公開草案の D19 項から D21 項に記載される説明は、こうした考え方をベースに記載されているように考えられ、当該記述に関して有用な論拠となるだろう。例えば、概念フレームワークの QC36 項について、次のように修正することが可能かもしれない。

QC36 項 […] 財務情報の利用者にも、提供された情報の分析や解釈のコストが生じる。必要な情報が提供されない場合には、その情報を他から入手するか又は見積るための追加的なコストも利用者に生じる。また、利用者に提供される情報に過度に多くの重要でない情報が含まれていたり、情報が適切な方法で表示されていたりしないことによって、利用者に提供される情報が過度に複雑である場合、利用者は当該情報を理解し、分析することが困難と考えるかもしれない。この場合、結果として、追加的なコストが必要となるであろう。（下線部分について追加）

(2) 財務報告の期限が極めて制約されている状況において、開示要求が財務諸表の作成に利用可能な時間を勘案して短すぎると考えられる場合、企業は高品質な財務報告を達成することが困難であると考えることがあり得る旨。当委員会は、当該事項は、FASBが開示要求について考慮する上で、特に情報の網羅性よりも適時性に重きが置かれる期中財務報告に係る開示要求を行うにあたって、有用な要素となり得ると考えている。

(3) 情報によっては、企業又はその株主に重要な悪影響を及ぼす可能性があり得る旨。例えば、解決されていない訴訟について言及することは、訴訟を進めていくことに大きな妨げとなるかもしれないほか、将来の計画について言及することは、競争上不利な影響があり得るかもしれない旨。経営者は、こうした情報を開示することについて積極的な誘因と消極的な誘因の双方を有している可能性がある（本レターの第3項を参照）ため、基準設定においては、こうした事項について注意深い検討が必要である。当委員会は、当該判断は事案毎に行われるべきと考えているが、次の点を含め、FASBが考慮すべき点を示すことは有用と考えている。

① 影響に関する相対的な重要度合（例えば、企業の計画が重要な企業結合の締結を阻害するものか否か）

② 特定の企業にとって相対的に不利となる度合（例えば、開示要求は会計基準を適用する企業すべてに不利なものであるか、特定の業界の企業だけに影響を及ぼすものか）

29. コストの制約に関する議論の一部として、本公開草案の D21 項では、類似又は同一の情報が他の要求事項（例えば、SEC への届出に関する規制）により開示することが要求されている場合、FASB が特定の開示が必要であると考えられる場合もあり得る旨が記載されている。当委員会は、類似又は同一の情報について開示要求を行うことはコストと便益のバランスの観点から望ましくないと考えているが、開示要求の目的（又は焦点）が異なっていたり、開示要求が適用される範囲が異なっていたりすることを理由として、状況に応じて、開示要求が必要と考えられる旨に同意する。

30. しかし、類似又は同一の情報が財務諸表の外で表示される状況において、当委員会は、相互参照を使用することによって、企業による全体的な開示を単純化又は合理化できる可能性があると考えている。当委員会は、相互参照の使用を認めるかどうかの決定は、（企業に一般的な選択肢を与えるのではなく）基準設定プロセスにおいて個別に行うべきであると考えている。

31. また、当委員会は、相互参照の使用のいくつかの欠点（利用者の理解可能性を低下させる可能性を含む）を考慮して、相互参照の使用についての一般的な条件を FASB が明確化する場合にはこれは少なくとも有用となるであろうと考えている。当委員会は、次の条件を満たす場合には、相互参照の使用はしばしば適切とされと考えている。

- (1) 財務諸表の外で表示される情報が、会計基準で要求されるものと比較して類似又は同一の目的のために要求されていること（例えば、SEC 規則と会計基準で要求される開示が同じ目的を有すると考えられるかもしれない）。
- (2) 財務諸表の外での情報が、会計基準で要求されるものと比較して同時期（又は、同日）に公表されていること（但し、財務諸表を含んでいる同じ文書において当該情報を表示しているかどうかは関係ない）。
- (3) 財務諸表の外で表示される情報は、無制限に変更することがないようにされているほか、変更を行う際には追跡が要求されていること。また、財務諸表利用者が修正履歴を容易に入手できるようになっていること（例えば、訂正がされる都度、訂正報告書が提出されるようになっているとともに、当該報告書が元の文書と一緒にウェブサイトにおいて入手可能とされていること）。
- (4) 相互参照される情報が、当該情報の残りの部分から容易に識別可能であり、当該情報が、財務諸表に表示する情報と比較して、同水準の信頼性を有していること。
- (5) 相互参照の使用により、利用者にとっての財務諸表の有用性を著しく低下させないこと。なお、次の場合には、情報の有用性が損なわれるかもしれない。
 - ① ある情報と他の情報との相互関連性が高く、利用者は単一の場所から当該情報を読むことから便益を受ける可能性が高い。このため、情報が複数の場所に表示されている場合、利用者は不利益を被る可能性がある。
 - ② 参照を多くの文書に行うことで、利用者は参照されている情報を探すために合理的な程度を超えた時間を費やすことが必要になる可能性が高い。
 - ③ 参照される情報に他の文書の中の情報への参照がさらに含まれており、当該情報を追跡する負担が過度に大きくなる。
 - ④ 参照される情報が、例えば、ウェブアクセスを通じて容易に利用可能でない。報告日末において、参照先の情報を企業のウェブサイトから容易に入手できるだろうという合理的な期待がある場合でも、当該情報が通常でない重要な事象（例えば、重要な企業結合）を理由として表示されなくなる可能性がある。他方、参照先の情報が公的機関による場所（例えば、SEC の EDGAR システム）において公表されている報告書に含まれている場合、参照先の情報は引き続き参照可能であろうという高い期待を保持することが可能であろう。

質問5： 付録Aにおける意思決定の質問は、資源提供者が意思決定を促進させるため、表示科目及び他の事象並びに現在の条件及び状況に関して基準を設定する際に開示を要求することを検討すべき適切な情報を識別しているか。

32. 本レターの第 12 項で述べたとおり、当委員会は、意思決定の質問は、概念フレームワークの一部とするのではなく、基準設定主体の手引き書の一部として位置付けるべきであると考えている。さらに、本レターの第 16 項で述べたとおり、当委員会は、本公開草案において提案されている意思決定の質問は、意思決定プロセスのパッケージ全体に適合するように調整し得ると考えている。
33. 上記に係らず、当委員会は、個別の意思決定の質問を改善するため、次のコメントを提供する。

表示項目に関する意思決定の質問

34. 本公開草案の D38 項では、状況によってはいくつかの表示項目に有用となる追加的な種類の情報に関する例が示されている。当委員会は、これらの例は、どのような情報を開示すべきかを FASB が検討する際に役立つ可能性があると考えている。しかし、これらの例と、付録 A に示されている開示の例との関係が明確でない。このため、FASB がこれらの例を意思決定の質問に組み込むこと等によって、この関係を明確化にすることを当委員会は提案する。
35. また、当委員会は、意思決定の各質問について、次の方法で改善することが可能であると考えている。
- (1) 各質問に対する理由をより詳細に提供する。
 - (2) 質問への回答によって具体的な開示を要求することになることの予想（又は可能性）に関する説明を提供する。本公開草案では、いくつかの質問について当該可能性を提供している（例えば、本公開草案の脚注 14 及び脚注 15）が、これらの記述は網羅的ではない。例えば、当委員会は、財務諸表注記は財務諸表の本体に表示される情報の欠点を補うように設計されるべきでないと考えており、質問項目 L10 において説明されている開示を要求することは稀である可能性が高いと考えている。

未認識項目に関する意思決定の質問

36. 本レターの第 34 項に記載しているコメントと同様に、本公開草案の D57 項及び付録 A における開示例との関係が明確でない。このため、当委員会は、FASB が当該項と開示例の関係の明確化を検討することを提案する。さらに、質問項目 01 から 03 の性質が類似していることを踏まえ、当委員会は、これらの質問を 1 つの質問にまとめることが可能であると考えている。
37. さらに、当委員会は、D57 項の記述は財務報告書の外に置いた方が適切な情報（例えば、企業が有能な労働力及び適切な物的施設を維持する能力に関する不確実性）を含んでいると考えている。当委員会は、この視点に照らし例示の適切性を FASB が更に検討することを提案する。

質問 6: D43項からD50項における議論は、FASBが報告企業についての情報に関する基準を設定する際に検討すべき適切な情報を識別しているか。

38. 当委員会は、D43 項から D50 項における説明（報告企業に関して、どのような情報を財務諸表注記で開示すべきかに関する説明）におおむね同意する。しかし、当委員会は、次の事項について改善を図ることを提案する。

- (1) 企業及びその活動に関する情報：当委員会は、企業及びその活動に関する情報は、年次報告書の他の部分（例えば、MD&A のセクション）で広範に開示されることが多いと考えている。このため、本カテゴリーにおいてどのような情報が想定されているのか明確でない。当委員会は、本カテゴリーにおいて意図すべき情報は、利用者が財務諸表（重要な会計方針を含む）を理解する上で役立つものと考えており、この旨を明確化するため、説明を追加することを提案する。
- (2) 関連当事者及び関連当事者との取引に関する情報：当委員会は、関連当事者及び関連当事者との取引に関する情報の記述は、より概念的な整理を行うことを通じて、改善し得ると考えている。具体的には、関連当事者取引は必ずしも通常取引の一部として実施されない場合があるため、当該情報は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローに関する見通しを利用者が評価するにあたって有用というだけではないだろう。こうした情報は、当該目的のために必要でない場合があるとしても、企業の経営者の受託責任を評価するため等、他の目的のために有用となる場合がある（例えば、経営者への報酬）。
- (3) セグメント情報：当委員会は、セグメント情報は法的企業の分解を表す情報の一部であると考えており、セクションのタイトルを「法的企業及びセグメントの分解」から「法的企業の分解（セグメントを含む）」に変更することを提案する。
- (4) 重要な会計方針：公開草案には重要な会計方針に関する記述がない。当委員会は、重要な会計方針（連結の範囲など）は、報告企業に関連するものであるので非常に重要と考えており、報告企業に関する情報の一例としてこのような記述を含めることを提案する。

質問 7: 将来志向の情報（D22 項から D31 項）に関する概念は注記に適切な開示をもたらすことになるか。そうでない場合には、どのような種類の情報を、注記での開示についての検討に含めるべき又は検討から除外すべきなのか。

39. 当委員会は、将来志向の情報について、FASB が開示要求を考慮することが適切である場合があるが、それが常に必要ではないという本公開草案における分析におおむね同意する。

40. しかし、将来志向の情報を議論する際に、当委員会は、財務情報の質的特性をより重視

した分析を行うことが適切であろうと考えている。具体的には、当委員会は、（他の財務情報と比較して）財務諸表に特有の特徴は、財務諸表は情報の信頼性を高める観点から、独立監査人による監査を受けることが多く¹、財務諸表に含まれる情報が「検証可能」であることが非常に望ましいという点にあると考えている。

41. したがって、当委員会は、FASB が財務諸表注記に関する制約の一部として「検証可能性」を位置付けることを提案する。「検証可能性」の概念は、財務報告の境界に関する議論と併せて、将来志向の情報のうちどのような情報を財務諸表に表示すべきかをより適切に説明するのに役立つものと考えられる。次の各項において、本公開草案で説明されている次の情報のうち、検討する価値があると考えられるかもしれない箇所について、我々の分析を提供する。

経営者の統制内にある事項に関する現行の計画及び戦略

42. 当委員会は、財務諸表は一般的に過去の取引及び事象に基づいて作成されるため、企業の計画及び戦略に関する情報は、通常、財務諸表の外に位置づけられるべきと考えている。当委員会は、報告日現在で存在している計画（例えば、長期性資産の売却）を開示すべき場合があるという D28 項における説明に同意する。しかし、当委員会は、こうした計画又は戦略が経営者の統制内にあるために開示が必要になるという理由には同意しない。当委員会は、こうした計画は、財務諸表利用者が財務諸表本体における項目に関する測定基礎が現在の使用方法と異なる理由を提供する観点から一定の開示が必要になるものと考えている。
43. また、当委員会は、計画又は戦略が経営者の統制内にあるかどうかに関する決定は非常に曖昧であると考えている。このため、計画又は戦略の一部を財務諸表注記で開示する論拠としてこの考え方を使用しないことを提案する。

現在の状況の所定の将来における変化の影響

44. 具体的な表示項目又は企業全体に関する現在の状況での特定の将来における変化の影響に関する情報は、利用者による意思決定に相違をもたらす可能性があるが、忠実な表現を達成することは困難である。これは、現在の状況での特定の将来における変化は通常、さまざまな項目に循環的な影響を与えるためである。しかし、こうした循環的な影響を考慮する場合には、検証可能性のニーズを満たすことが非常に困難となるであろう。したがって、こうした情報は、通常、財務諸表の外に開示する方が適切と考えられる。
45. しかし、FASB が現在の状況での特定の変化の影響に関する情報は利用者が企業の将来の正味キャッシュ・インフローに関する見通しを評価するために不可欠であると決定する場合には、当委員会は、関連する開示要求を決定するために、次の条件を考慮すべきであると考えている。

¹ この特徴は、財務会計概念書第 1 号「営利企業による財務報告目的」（2010 年に廃止）の第 8 項で説明していた。

- (1) 実際に財務情報への 1 つのパラメーターを変更することによって循環的な影響があるとしても（例えば、1 つのパラメーターを変更することは他の 1 つのパラメーターの変化を引き起こし、当該変化がさらに関連するその他のパラメーターの変化に影響を与えるかもしれない）、検証可能性を確保するため、これらの循環的な影響を無視すべきであること。
- (2) 結果としての情報の比較可能性を高めるために、特定の仮定の使用を、開示要求によってより詳細に定めるべきであること。
- (3) 金額が、見積りであるとして明確かつ適切に記述されるとともに、見積りプロセスの性質及び制約について説明を行った上で、利用者を誤解させないようにすること。

質問 8: 本章に記載されている概念は、注記にとって適切な情報の種類と、経営者が他のコミュニケーションの中で提供する分析とを適切に区別しているか。

46. 本レターの第 8 項から第 10 項で述べたとおり、当委員会は、第 8 章における概念は、注記における開示にとって適切な情報の種類と、経営者が他のコミュニケーションで提供する分析との区分が十分でないと考えている。

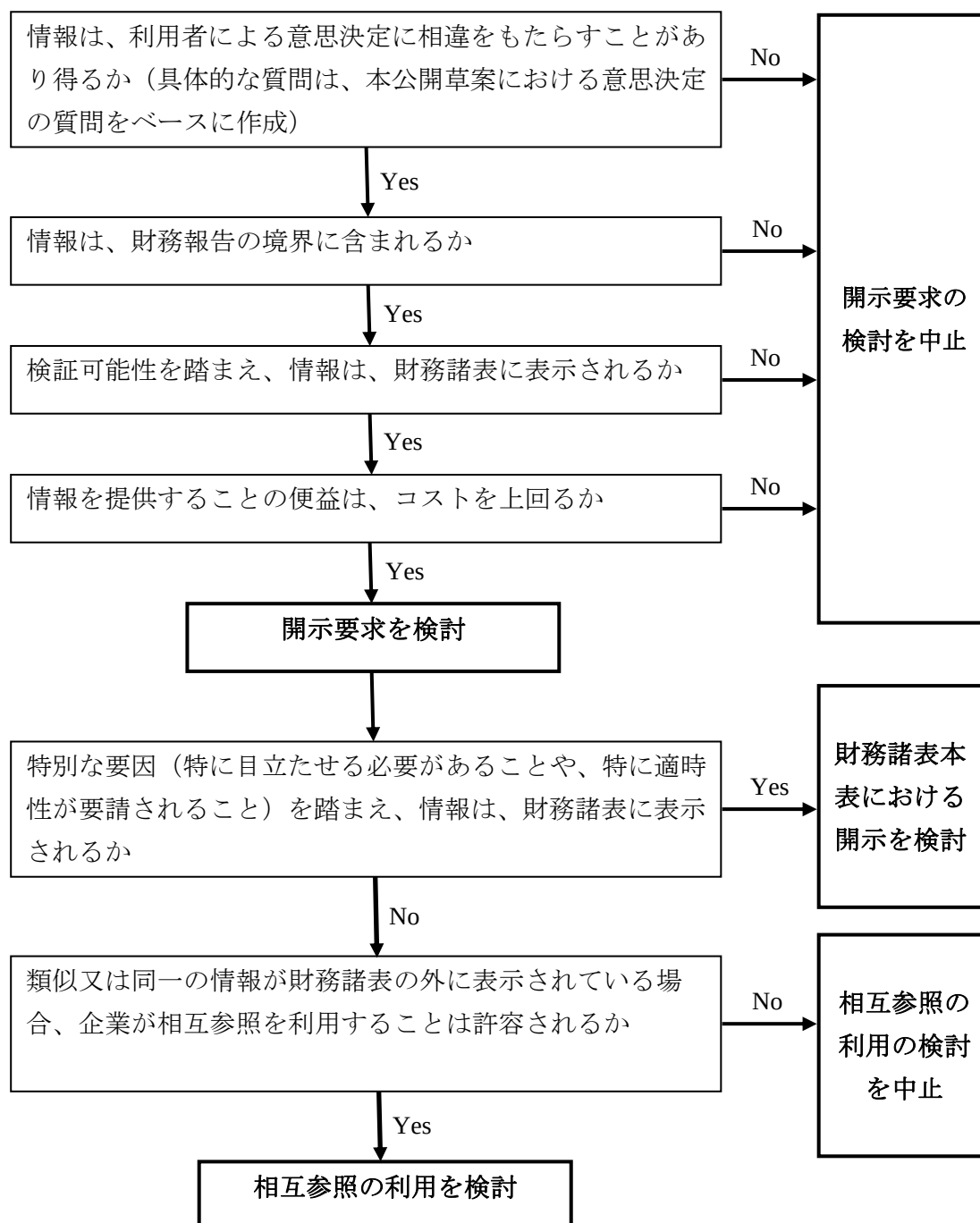
質問 9: 期中報告期間の開示要求に関する概念（D60項からD71項）について適切と考えるか。適切でないと考えた場合、追加又は削除すべき概念があるか。

47. 当委員会は、期中報告に関する本公開草案での記述に関して、特に次の点について同意する。
- (1) 財務諸表を作成する期中報告期間は、本来、年度に不可欠な部分と捉えるべきである旨（本公開草案の D61 項を参照）。
 - (2) 期中報告期間の財務諸表は、一般的に、年次財務諸表のように一般目的財務諸表の完全なセットとなるように設計されていない旨（本公開草案の D61 項を参照）。
 - (3) 期中報告期間の財務諸表の注記は、新しい情報又は直近の財務諸表の注記で議論した事項の重大な変化に関する情報を伝えることが意図されている旨（本公開草案の D62 項を参照）。
48. しかし、当委員会は、次のコメントを提供する。
- (1) 本レターの第 28 項で述べているとおり、当委員会は、財務報告の期限によって作成時間が限定的である場合、コストの制約の一部となる場合があり、情報の適時性が重要視され、報告までの期間がより短くなることが多い期中報告においては特に重要であると考えている。本公開草案の D61 項では「適時性」に触れているが、当委員会は、コストの制約に照らし、これについてより広範囲な記述を設けることは、基準設定活

動において開示要求を決定する際に FASB にとって有用と考えている。

- (2) 本公開草案の D69 項では、たとえ見積りが可能であるか又は他の情報から識別可能な情報だとしても、キャッシュ・フローの見通しの評価に特に重要なものである場合には、期中報告期間の財務諸表の注記に含める必要があるかもしれないと説明されている。この点について、情報が見積り可能又は他の情報源から識別可能である場合に、なぜ追加的な情報がキャッシュ・フローの見通しに関する評価に特に有用となるのかについて明らかでない。当委員会は、このような推定は、財務諸表注記の様式や順序を改善するほか、すでに提供されている情報の関連付けを改善することを通じて対応することが可能と考えている。

開示要求に関する意思決定プロセス



財務諸表注記の範囲（報告企業に関する注記を除く）²

	報告期末までに生じた事象、又は、報告末日において存在している条件及び状況			報告期末までに生じていない事象、又は、報告末日において存在していない条件及び状況	
	← 財務諸表に認識 →			財務諸表に未認識 →	
	インプットを利用して見積られた項目	他の認識された項目	未認識項目	開示後発事象	その他
カテゴリー	A	B	C	D	E
項目に関する数値的な描写 ^{*1}	✓	✓	✓	✓	×
項目に関する説明的記述 ^{*2}	✓	✓	✓	✓	×
項目の品質に影響を与え得る要因の記述 ^{*3}	✓	✓	✓	×	×
計画又は戦略に関する記述 ^{*4}	×	×	×	×	×
代替的な測定基礎による測定 ^{*5}	×	✓（限定的な状況）	×	×	×
代替的なインプットを用いた測定 ^{*6}	✓（限定的な状況）	×	×	×	×
代替的な会計方針による測定 ^{*7}	✓（限定的な状況）	✓（限定的な状況）	×	×	×

[注]

✓：財務諸表注記に含まれるべき事項についての開示。

×

*1：この区分には、表示科目の分解、期首と期末の調整表、セグメント情報が含まれ得る。

*2：この区分には、表示科目の性質、項目（認識されているもの、未認識のもの双方を含む）の数値的な描写をするためのプロセスが含まれ得る。

*3：この区分には、項目のリスク・エクスポージャー及び測定の不確実性に関する記述が含まれ得る。

*4：本レターの第42項及び第43項を参照。

*5：この区分には、ある項目がコストで測定されているにも関わらず、公正価値の情報が不可欠な場合が含まれ得る。

*6：この区分には、項目の感応度分析（VaRを含む）が含まれ得る。

*7：この区分に区分される開示は多くないだろう。例外には、会計基準の変更時における開示が含まれ得る。

² 本表は、検討対象とする情報を財務諸表注記に開示すべきか否かについて、項目の性質を踏まえ、整理したものである。別添-IIに記載したとおり、基準設定主体は、基準設定プロセスにおいて、開示することによる便益がコストを上回るものかについて検討を行うことが想定されている。