プロジェクト　概念フレームワーク

項目　概念フレームワーク － 第7章「表示及び開示」
（財務諸表の目的及び範囲、伝達ツールとしての表示及び開示）

Ⅰ.本資料の目的

1. IASBは、2015年5月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念ED」という。）を公表した。本資料は、第7章「表示及び開示」のうち財務諸表の目的及び範囲、伝達ツールとしての表示及び開示に係る提案の概要を説明するとともに、コメントの方向性について議論を行うことを目的としている。

Ⅱ.概念EDの概要 － 財務諸表の目的及び範囲

概念EDの概要

（財務諸表の範囲と目的の関係）

<u>提案の内容</u>

2. 概念EDでは、財務諸表の範囲は、その目的によって決定されるとされている。ここで、財務諸表の目的は、3.4項のとおり、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表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し、企業の資源についての経営者の受託責任を評価するのに有用な情報を提供することである。この情報は、以下によって提供されるとされている。(7.2項)

(1) 財政状態計算書及び財務業績の計算書において、構成要素の定義を満たす項目を認識することによって。

(2) 財務諸表の他の部分（財務諸表注記を含む。）において、以下に関する情報を提供することによって。
① 構成要素の定義を満たした認識した項目
② 構成要素の定義を満たすが、認識されていない項目
③ キャッシュ・フロー
④ 持分請求権の保有者からの拠出又は持分請求権の保有者への分配

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

提案の背景

3. 2013 年 7 月に公表されたディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」（以下「概念 DP」という。）では、基本財務諸表という用語を概念フレームワークに導入し、また、基本財務諸表と財務諸表注記についてそれぞれ目的を示すことが提案されていた。しかし、これは、業績報告プロジェクト及び開示に関する取組みにおいて検討するのが最善であるとして、概念 ED に含められていない。(BC7.5 項)

4. その一方、IASB は、財務諸表全体についての目的を示すことは、財務諸表の範囲を明確化し、財務諸表と他の形式の財務報告書（経営者による説明など）との間の境界を明確化することになると考えており、第 2 項の内容が提案されている（BC7.6 項)。

（財務諸表注記の範囲）

提案の内容

5. 財務諸表注記で提供される情報には、次のものが含まれるとされている。（7.3 項）

(1) 認識した構成要素と未認識の構成要素の両方の性質及びそれらから生じるリスクに関する情報

(2) 表示又は開示される金額に影響を与える方法、仮定及び判断並びに当該方法、仮定及び判断の変更

6. また、可能性が高いか又は生じ得る将来の取引及び事象に関する将来予測的な情報を財務諸表に含めるのは、当該情報が、期末日現在又は期中に存在した企業の資産、負債及び持分（たとえ未認識であっても)、あるいは当該期間に係る収益及び費用に関する目的適合性のある情報を提供する場合のみとしており、他の種類の将来予測的な情報（例えば、経営者による説明）は、財務諸表の外で提供される場合があるとされている。(7.4 項及び 7.5 項)

なお、後発事象に関する情報は、そうした情報が財務諸表の目的を満たすために必要である場合には財務諸表に含められるとされている。(7.6 項)

提案の背景

7. リスクに関する情報の開示について、概念 DP へのコメント提出者の一部は、「リスク」という用語が定義されていないので、「リスクに関する情報」はほとんどあらゆる種類の情報を含むものと理解される可能性があるという懸念を示した。しかし、企業の既存の資産及び負債に関連したリスクに関

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

する情報は、企業のキャッシュ・フロー生成能力を評価する際及び企業の資源についての経営者の受託責任を評価する際に有用である可能性が高いとして、財務諸表注記に含めることが提案されている。(BC7.11 項及び BC7.12 項)

8. また、将来予測的な情報について、概念 DP では、将来予測的な情報を財務諸表において要求すべきなのは、報告期間の末日現在又は期間中に存在していた資産及び負債に関する目的適合性のある情報を提供する場合のみであると提案されていた。

　これに対し、概念 DP へのコメント提出者の一部は、財務諸表に含めるべき将来予測的な情報の記述の提案は狭すぎて、有用な情報（例：後発事象）を除外する結果となる可能性があると主張した。他方、概念 DP における提案では広すぎるという懸念を示したコメント提出者もいた。(BC7.14 項及び BC7.15 項)

9. この点、IASB は、財務諸表は、当期末現在又は当期中に存在した企業の資産、負債及び持分並びに当報告期間に係る収益及び費用に関する情報の提供に焦点を当てるべきであると引き続き考えている（BC7.16 項)。

10. ただし、後発事象については、将来予測的な情報ではなく発生した事象に関する情報であるとして、財務諸表の提案されている目的を満たすために、このような情報を提供することが必要となるかもしれないと提案されている（BC7.16 項)。

概念 DP に対する ASBJ コメントとその対応

11. 概念 DP における財務諸表の目的及び範囲並びに財務諸表注記に関連する ASBJ のコメントは、別紙 1 のとおりである。

12. 概念 DP は、どの基本財務諸表も他の基本財務諸表に対する優位を有するものではないとしているが、キャッシュ・フロー計算書は、財政状態計算書及び包括利益計算書よりも下位の位置付けとして取り扱うべきとコメントした。この点、第 3 項に記載したとおり、概念 ED は基本財務諸表に関する議論を含んでいないため、基本財務諸表間の関係について記載はない。

13. また、財務諸表注記について、ASBJ のコメントレターでは、リスク情報、仮定及び将来予測的情報の範囲について焦点を当てて検討した。第 5 項及び第 6 項の概念 ED の提案は、基本的な方向性は同じと考えられる。なお、概念 ED における記載は、ASBJ のコメントレターと同程度に詳細ではないが、これは、概念 DP において財務諸表注記の種類について表形式で記載したことに対する批判を考慮してハイレベルな記載に留めたものであり、必ずし

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

も支持しないが、状況的に理解することはできる。

概念 ED における質問項目

14. 財務諸表の目的及び範囲に関する提案について、以下の質問項目が設けられている。

質問 11――財務諸表の目的及び範囲並びに伝達
財務諸表の目的及び範囲並びに伝達ツールとしての表示及び開示の使用の議論について、何かコメントがあるか。

コメントの方向性

15. 概念DPにおけるコメントレターにおいては財務諸表注記の範囲を中心にコメントした。その際、リスク情報、表示又は開示される金額に影響を与える方法、仮定及び判断及び将来予測的な情報の取扱いに留意してコメントを行ったが、この領域に関する概念EDにおける提案は概念DPへのコメントレターと同じ方向性のものであるため、おおむね支持できると考えられる。

　なお、後発事象の取扱いは、概念DPへのコメントレターと同じ方向性のものであるため結論に同意する。しかし、BC7.16項では後発事象は将来予測的な情報でなく、発生した事象に関する情報であることを後発事象が財務諸表注記に含まれる理由にしているように見受けられるが、この理由は適切でないと考える。企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通し及び受託責任の評価に有用な情報であることを理由とするように表現を見直すべきと考える。

16. 前項の記載のとおり提案の内容はおおむね支持できるものであるが、我々は概念フレームワークと開示に関する取り組みとの関係を懸念している。現在、IASBは概念フレームワークに関する審議と並行的に、開示に関する取り組みに関する審議を行っているが、概念フレームワークにおいて取り扱うものと開示に関する取り組みで取り扱うものとの線引きが明確でなく、また、今後、開示に関する取り組みに関する議論の結果、概念フレームワークを見直すことを想定していると理解している。

　我々としては、概念フレームワークと開示に関する取り組みとを併せた全体像が見えない状況において、概念フレームワークだけ部分的に先行して決定した場合、ここでの決定事項が開示に関する取り組みにおける検討を妨げる可能性があることから、概念フレームワークにおいて先行して決定することが適切でない可能性があると考えている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

Ⅲ.概念 ED の概要 ― 伝達ツールとしての表示及び開示

概念 ED の概要

（伝達の原則）

提案の内容

17. 概念 ED は、財務諸表において表示及び開示される情報を効率的かつ効果的に伝達することは、情報の目的適合性を高め、資産、負債、持分、収益及び費用の忠実な表現に寄与するとされている。また、このような伝達は、財務諸表における情報の理解可能性及び比較可能性も高めるとし、効率的かつ効果的な伝達には、以下のことが含まれるとされている。(7.8 項)

    (1) 情報の分類を、同様の項目を一緒に報告し、異質の項目を区別して報告する構造化された方法によって行う。

    (2) 情報の集約を、不必要な詳細で情報が覆い隠されないように行う。

    (3) 単なる機械的な遵守を生じる可能性のあるルールを使用するのではなく、表示及び開示の目的及び原則を使用する。

18. また、表示及び開示によって提供される情報の便益は、当該情報を提供するコストを正当化するのに十分でなければならないとされている（7.9 項)。

19. さらに、効率的かつ効果的な情報の伝達には、以下の原則を考慮することも必要となるとされている（7.18 項)。

    (1) 企業固有の情報の方が「決まり文句」よりも有用であり、財務諸表の外で容易に入手可能な情報よりも有用である。

    (2) 財務諸表の異なる部分における情報の重複は、通常、不必要であり、財務諸表の理解可能性を低下させる。

提案の背景

20. 概念 DP では、表示及び開示を、報告企業が自らの財政状態及び業績に関する情報を財務諸表利用者に伝達する仕組みとして記述されていた。この伝達の有効性を高めるため、概念 DP では次のことが提案されていた。

    (1) 表示及び開示の要求事項を示している各基準に、企業が財務諸表において情報を提供する最善の方法を決定する際の指針となる明確な目的を設けるべきである旨

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) IASB が基準において表示及び開示の要求事項を設定する際に考慮すべき具体的な伝達の諸原則

21. 具体的には、伝達原則として、以下を概念フレームワークに記載すべきと提案していた。

(1) 開示のガイダンスは、企業固有の有用な開示の促進を図るべきである（言い換えると、開示のガイダンスは、企業についての利用者の理解を高めるため、取引、事象又は状況及び企業が会計処理した方法の側面を重視することを目指すべきである）。したがって、開示のガイダンスは、「決まり文句」の使用又は企業に固有でない一般に利用可能な情報を抑制すべきである。これは有用な情報の理解可能性を低下させる可能性があるからである。

(2) IFRS における開示のガイダンスは、明確でバランスのとれた理解可能な開示をもたらすべきである。したがって、ガイダンスは、以下を伴わずに、できる限り簡単で直接的に開示を作成する柔軟性を企業に与えるべきである。

① 有用な情報の喪失

② 財務諸表の長さの不必要な増加

(3) 開示のガイダンスは、何が重要なのかを財務諸表利用者に強調する方法で企業が開示を構成できるようにすべきである。したがって、可能な場合には、開示のガイダンスは、開示の順番又は１つの開示の中での重点を企業が決定できるようにすべきである。

(4) 開示は関連付けるべきである。したがって、IFRS における開示のガイダンスは、基本財務諸表における項目と注記に開示される情報との間の関係を財務諸表利用者が理解するのに役立つ開示をもたらすべきである。適切な場合には、開示のガイダンスは、さまざまな注記で開示されている情報の間の関係や、可能な場合には、公表されている他の情報（経営者による説明（公表している場合）における開示など）があれば、それとの関係を示すことを企業に要求又は許容すべきである。したがって、IFRS は、可能で適切である場合には、相互参照の使用を認めるべきである。

(5) 開示のガイダンスは、財務諸表の別の部分で同じ情報の重複を生じるべきではない。したがって IASB は、重複を最小限にするため、新たな開示のガイダンスの開発の際に現行の IFRS を見直すべきである。開示の間の関連付け（例えば、相互参照）は、状況によっては適切となり得る

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(7.50 項(d)参照)。

(6) 開示ガイダンスは、開示すべき情報の有用性を低下させずに比較可能性を最大化することを図るべきである。IFRS における開示ガイダンスを開発する際に、IASB は、情報が企業間及び各報告期間で比較可能であることの必要性と、最も理解可能性の高い方法でどのような情報をどのように開示するのかを決定する柔軟性を企業に与えることの必要性と比較検討する必要がある。この評価は、基準が開示を許容又は要求すべきかどうかや、基準が開示の形式（例えば、記述ではなく表形式とする）を定めるかどうかを決定するものとなる。

22. 伝達の諸原則についてコメントしたコメント提出者の多くが、それらの原則を概念フレームワークに含めることに同意したことを受けて、基礎となる概念を記述した伝達の諸原則を概念フレームワークに記載するとともに、追加的なガイダンスを示すべきかどうかを開示に関する取組みにおいて検討することが提案されている（BC7.22 項）。

（分類及び集約）

提案の内容

23. 分類とは、資産、負債、収益、費用又は持分を、共通した特徴に基づいて区分けすることであるとされている（7.10 項）。

24. ここで、異質な項目を一緒に分類すると、目的適合性のある情報を覆い隠し、理解可能性を低下させるため、異質な項目を一緒に分類することは、一般的には、最も有用な情報をもたらすものではないとされている（7.12 項）。

25. また、相殺に関して、相殺が生じるのは、企業が資産と負債の両方を独立の会計単位として認識し測定するがそれらを財政状態計算書において単一の純額として表示する場合であり、相殺は、異質な項目を一緒に分類するので一般的には適切でないとされている（7.13 項）。

26. 集約とは、特徴を共有していて一緒に分類される個々の項目を合算することであるとされている（7.14 項）。

27. 集約を行うことは、大量の詳細を要約することによって情報の有用性を高める。しかし、集約を行うと詳細な情報の一部が隠されるため、大量の瑣末な詳細や過度の集約によって、目的適合性のある情報が不明瞭となることがないようにバランスを取る必要があるとされている（7.15 項）。

提案の背景

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

28. 概念DPでは、財務諸表における分類、集約及び相殺の議論を記載していた。IASB はこの議論について具体的なフィードバックをほとんど受けなかった。このため、これらの論点について更新した議論が概念EDに記載されている（BC7.17項）。

概念DPに対するASBJコメントとその対応

29. 概念DPの提案に対して、ASBJは、提案されているコミュニケーション原則は非常に有用なものと考えているが、必ずしも基準の開発又は改訂を行う際にIASBを支援しないものが含まれているとコメントした。この点、概念EDの提案は第16項及び第18項のとおりであり、IASBとしては基礎となる概念に絞ったとしているが大きくは変化していない。

　この点、概念フレームワークの利用者に作成者が含まれるのは理解しているが、表示及び開示に関する作成者の留意事項は、概念フレームワークよりも個別基準（例：IAS第1号「財務諸表の表示」）に記載するのが望ましいと考えるため、伝達原則については原則として開示に関する取り組みにおいて対応すべきと考える。

30. また、ASBJは、表示及び開示の章においてコストと便益について記載すべきとコメントした。この点は、第17項のとおり、概念EDに含まれており、評価できる。

概念EDにおける質問項目

31. 概念EDにおける質問項目は、第14項のとおりである。

コメントの方向性

32. 我々は、概念フレームワークは、原則として基準の開発又は改訂を行う際にIASBを支援するものであるべきと考えている。今回提案されている伝達に関する原則のほとんどは、財務諸表作成者が財務諸表を作成する際のガイダンスを提供するものであり、基準の開発又は改訂を行う際にIASBを支援するものでないと考えられるため、概念フレームワークに含めるのは適切でないと考えている。むしろ、伝達に関する原則は、開示に関する取り組みにおいて開示に関する個別基準にどのように含めるかを検討すべきである。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ディスカッション・ポイント
概念 ED の提案及び ASBJ コメントの方向性について、ご質問やご意見をいただきたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

別紙１　ディスカッション・ペーパーに対するASBJコメント

質問16
このセクションは、「概念フレームワーク」に含めるべき表示及び開示ガイダンスの範囲及び内容に関するIASBの予備的見解を示している。予備的見解を開発する際に、IASBは、次の２つの要因の影響を受けた。 (a) 「概念フレームワーク」の主要な目的、すなわち、IASBがIFRSの開発又は改訂を行う際の助けとなること（セクション１参照） (b) IASBが開示の領域で実施を意図している他の作業(7.6項から7.8項参照)。これには次のものが含まれる。 (i) IAS第１号､IAS第７号及びIAS第８号を含んだ調査研究プロジェクト、及び財務諸表表示プロジェクトに関して受け取ったコメントのレビュー (ii) IAS第１号の修正 (iii) 重要性に関する追加的なガイダンス又は教育マテリアル この文脈の中で、以下に関して「概念フレームワーク」に含めるべき範囲及び内容に関するIASBの予備的見解に同意するか。 (a) 基本財務諸表における表示。これには次の事項が含まれる。 (i) 基本財務諸表とは何か (ii) 基本財務諸表の目的 (iii) 分類及び集約 (iv) 相殺 (v) 各基本財務諸表の間の関係 (b) 財務諸表注記における開示。これには次の事項が含まれている。 (i) 財務諸表注記の目的 (ii) 財務諸表注記に含めるべき情報の範囲。これには財務諸表注記の目的を果たすために目的適合性のある情報及び開示の種類、増減内訳表、将来予測的情報及び比較情報が含まれている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

同意又は反対の理由は何か。追加的な開示が必要と考える場合には、表示及び開示に関してどのような追加的なガイダンスを「概念フレームワーク」に含めるべきかを明記のこと。

（基本財務諸表間の関係）

98. 本 DP の 7.31 項は、どの基本財務諸表も、他の基本財務諸表に対する優位を有するものではないとしているが、次項の理由によりキャッシュ・フロー計算書は、財政状態計算書及び包括利益計算書よりも下位の位置付けとして取り扱うべきと考える。

99. 概念フレームワークの OB17 項は、発生主義会計により提供される情報は、現金収入及び現金支払のみに関する情報よりも、企業の過去及び将来の業績を評価するためのよりよい基礎を提供するとしている。これは、発生主義会計に基づいて作成される財政状態計算書及び包括利益計算書の方が、現金主義会計に基づいて作成されるキャッシュ・フロー計算書よりも有用な情報を提供していることを含意している。そのため、キャッシュ・フロー・計算書は、発生ベースによる損益の補足情報と位置付けられるべきである。

（財務諸表注記の範囲）

100. 現行の IFRS における財務諸表注記の要求事項は、一貫した方針で開発されておらず、その結果、必ずしも目的適合的でない要求事項が含まれている。我々は、改訂された概念フレームワークは、財務諸表注記が要求される状況を特定すべきであると考える。そのような整理を行った上で、同時に進められている開示イニシアティブと合わせて、現行の IFRS における財務諸表注記の要求事項を見直すことが必要と考えている。

101. 本 DP の財務諸表注記に関する提案について多くの点で同意するが、表 7.1 のように注記すべき項目を単に列挙するのはミスリーディングであり、どのような状況でそのような注記が求められるか議論されることが必要と考えている。具体的には、我々は、関連する取引や事象の時期と完全な描写の記述（概念フレームワーク QC13 項）を基礎として表示科目に関する財務諸表注記の範囲を決定すべきと考えている。

102. 以下の分析において我々は、どのような性質の項目が財務諸表注記に含まれるかに焦点を当てている。当然のことながら、開示要求の開発を行う際には、便益がコストを上回るかどうか、またそのような開示が監査可能かを考慮する必要がある。そのため、我々が以下で分析したすべての項目が、最終的に開示され、財務諸表注記に含まれることを意図していない。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

103.以下の分析において、我々は特に下記の事項に留意した。

（ア） 将来的予測情報の取扱い

（イ） 代替的な測定が開示される状況の特定

（ウ） リスクに関連する対応計画や戦略の取扱い

104.我々は、付録 B に記載の通りにカテゴリー分けをして表示科目に関する財務諸表注記の範囲を考えている。各カテゴリーに関する我々の見解の要約は、以下の通りである。

カテゴリーA

105.カテゴリーAは、期末日までに発生した取引、事象及び状況に関連して、見積り[1]以外により測定され財務諸表本体で認識されている項目に係る開示である。

106.カテゴリーA の項目については、定量情報及び定性情報が財務諸表注記に含まれる。定量情報の例には、科目明細、満期分析、期首残高と期末残高の調整表、セグメント情報などの分解情報が挙げられる。定性情報には、内容の記述、数値的描写が何を表しているかに関する記述、当該項目の特質及び内容に関する重要な事実、数値的描写の決定に使用したプロセス、当該項目の特質及び内容に影響を与える可能性がある要因及び状況に関する説明が含まれる。

107.原則として、リスクに関連する対応計画や戦略の記述を財務諸表注記に含めるのは適切でない。そのような情報は忠実に表現できず、検証できない可能性があるためである。例えば、過度に楽観的なシナリオを記述したり、また過度に悲観的なシナリオを記述したりすることがある。このような情報は、通常、MD&A などの財務諸表外で報告される。

108.代替的な測定に関する情報は、以下の 3 区分に分類される。

(1) 代替的な測定基礎を使用して測定された情報（例：財務諸表本表においては原価で測定された項目に関する公正価値情報）

(2) 代替的なインプットを使用して測定された情報（例：感応度分析）

(3) 代替的な会計方針を使用して測定された情報（例：会計方針の変更による影響）

109.代替的な測定基礎を使用して測定された情報が財務諸表注記に含められる

[1] 本コメントレターにおいて「見積り」という用語には、公正価値に関する見積りが含まれる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

のは非常に限定的な場合である。企業の財政状態の報告の観点と財務業績の報告の観点から適切な測定基礎が選択されている場合には、このような財務諸表注記は不要である。しかし、企業の財政状態の報告の観点と財務業績の報告の観点から2つの測定基礎を使用するのが目的適合的であるが、個別基準の開発又は改訂においてIASBの判断によりOCIを使わず財務諸表本表においては1つの測定基礎のみによって測定されることがあるかもしれない。その場合、別の測定基礎により測定された情報を開示するのが適切である可能性がある。

110.カテゴリーAの項目については、代替的なインプットを使用して測定された情報は、通常、財務諸表注記に含まれない。これは、事実に関する説明的記述によって十分な情報を提供できることが多いためである。

111.代替的な会計方針を使用して測定された情報は、比較可能性の観点から財務諸表注記に含まれると考えられる。

カテゴリーB

112.カテゴリーBは、期末日までに発生した取引、事象及び状況に関連して、見積りにより測定され財務諸表本体で認識されている項目に係る開示である。

113.カテゴリーBの項目については、代替的な測定基礎を使用して測定された情報は、財務諸表注記に含まれない。カテゴリーBの項目については、通常、現在市場価格又はキャッシュ・フロー・ベースによる測定が使用されており、代替的な測定基礎は原価となる。しかし、原価による代替的な測定値は目的適合的とは考えられないため、財務諸表注記に含まれない。

114.見積りの不確実性が高いカテゴリーBの項目については、原則として、代替的なインプットを使用して測定された情報は財務諸表注記に含まれる。見積りの不確実性が非常に高い場合、事実に関する説明的記述だけでは、キャッシュ・フローの見通しの評価に十分な情報を提供できない懸念があるためである。

115.財務諸表注記の範囲は、上記の項目を除いてカテゴリーAと同じである。

カテゴリーC

116.カテゴリーCは、期末日までに発生した取引、事象及び状況に関連しているが、財務諸表本体で認識されていない項目に係る開示である。このカテゴリーの例としては、期末日に存在しているが財務諸表本体に認識されていない偶発事象が挙げられる。

117.カテゴリーCの項目に関する財務諸表注記の範囲は、代替的な測定基礎を使用して測定された情報と代替的な会計方針を使用して測定された情報が含

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

まれないのを除いて、カテゴリーA と同じである。しかしながら、カテゴリーA の項目と比較した場合、通常、求められる開示の分量及び詳細さは少ない。例えば、定量情報として開示されるのは科目明細のみであり、それ以上の開示が求められないことがある。

カテゴリーD

118.カテゴリーD は、期末日までに発生していない取引、事象及び状況に関連しており、財務諸表本体に認識されていない修正を要しない後発事象に該当する開示である。

119.カテゴリーD の項目については、定量情報及び定性情報が開示されるが、定性情報としては、内容の記述のみが含まれる。

120.我々は、原則として期末日における財政状態及び表示されている会計期間の財務業績に関する情報だけが財務諸表注記に含まれると考えている。しかし、修正を要しない後発事象の開示は、例外的に財務諸表注記に含まれる。これは、次年度の財務諸表に先行して修正を要しない後発事象を開示することは、将来キャッシュ・フローの見通しの評価に役立つためである。この目的を達成するためには、定量情報と内容の記述のみを開示すれば十分である。

カテゴリーE

121.カテゴリーE は、期末日までに発生していない取引、事象及び状況に関連しており、財務諸表本体に認識されていない修正を要しない後発事象以外の項目に関する開示である。

122.このカテゴリーの項目には、期末日では存在していないが将来的に存在する可能性があるリスクに関する情報が含まれる。

123.このカテゴリーの項目は、財務諸表注記には含まれず、原則として MD&A などの財務諸表外で報告される。これは、期末日における財政状態及び表示されている会計期間の財務業績に関する情報ではなく、そのような情報は忠実に表現できず、検証できない可能性があるためである。

（コストと便益）

124.改訂された概念フレームワークの表示及び開示のセクションにおいて、財務諸表注記に関するコストと便益の考慮を記載すべきと考える。

125.本 DP のセクション 4 で提案されている認識規準やセクション 6 で記載されている測定に関する予備的見解では、便益がコストを正当化するのに十分かどうかの検討が含まれている。しかし、セクション 7 では、コストと便益の考慮が記載されていない。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

126.財務諸表注記の内容は様々であり、認識及び測定に使用した過程や金額を単純に記載するものもあれば、注記のためだけに追加的なプロセスを必要とするものもある。特に後者のような注記に関しては、便益がコストを正当化するのに十分かどうかIASBが基準の開発又は改訂時に検討する必要があると考える。例えば、本DPの表7.1で例示されている認識又は開示している測定値の感応度の定量化に関する開示について便益がコストを正当化するのに十分な場合としては、測定の不確実性が非常に高い場合などに限定されると考えられる。

127.また、情報を開示することが競争上不利な状況を招くことがある。このような状況もコストの 1 つと考えられるため、開示要求の決定においてこの要素も含めてコストと便益を考慮すべきである。

128.概念フレームワークの QC35 項から QC39 項において記載されている有用な財務報告に対するコストの制約は、財務諸表注記に関しても適用されるべきものである。今後、概念フレームワークの公開草案を開発する段階では、表示及び開示のセクションにおいて財務諸表注記に関するコストと便益の考慮を記載すべきと考える。

質問18
開示要求の形式（IFRS での開示ガイダンスの開発又は修正を行う際には 7.50 項におけるコミュニケーション原則を IASB が検討すべきだという IASB の予備的見解を含む）を 7.48 項から 7.52 項で論じている。コミュニケーション原則を「概念フレームワーク」の一部とすべきであることに同意するか。同意又は反対の理由は何か。 含めることに同意する場合、提案しているコミュニケーション原則に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

132.提案されているコミュニケーション原則は非常に有用なものと考えているが、必ずしも基準の開発又は改訂を行う際にIASBを支援しないものが含まれていると考える。

133.本 DP の 1.26 項で記載されている通り、改訂「概念フレームワーク」の主たる目的は、IASBがIFRSの開発及び改訂を行う際に一貫して使用することとなる概念を識別することにより、IASB を支援することとした場合には、そ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

の観点からコミュニケーション原則を改訂概念フレームワークで規定するものと個別基準で規定するものに整理すべきと考える。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

付録 B 財務諸表注記の範囲

			期末日までに発生した取引、事象及び状況に関連（含む、関連する見積り）			期末日までに発生していない取引、事象及び状況に関連	
			財務諸表本表に認識		財務諸表本表に認識されていない		
			見積り*5以外により測定される項目	見積り*5により測定される項目	未認識項目	修正を要しない後発事象	修正を要しない後発事象以外
		カテゴリー	A	B	C	D	E
事実関係に関する情報	定量的情報	数字的描写 *1	○	○	○	○	×
	定性的情報	事実に関する説明的記述 *2	○	○	○	○	×
		当該項目の特質及び内容に影響を与える可能性がある要因及び状況の説明 *3	○	○	○	×	×
		リスクに関連する対応計画や戦略の記述	×	×	×	×	×
代替的な測定	定性的情報／定量的情報	代替的な測定基礎を使用して測定した情報	○ *6	×	×	×	×
		代替的なインプットを使用して測定した情報 *4	×	○ *7	×	×	×
		代替的な会計方針を使用して測定した情報	○	○	×	×	×

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

○　原則として財務諸表注記に含まれる。
×　原則として財務諸表注記に含まれない。

*1　科目明細、満期分析、期首残高と期末残高の調整表、セグメント情報などの分解情報を含む。
*2　項目の内容の記述、数値的描写が何を表しているかに関する記述、当該項目の特質及び内容に関する重要な事実の説明、数値的描写の決定に使用したプロセスの説明を含む。
*3　リスク・エクスポージャー、測定の不確実性に関する記述を含む。
*4　感応度分析を含む。
*5　「見積り」という用語には、公正価値に関する見積りを含む。
*6　企業の財政状態の報告の観点と財務業績の報告の観点から2つの測定基礎を使用するのが目的適合的であるが、IASBの判断によりOCIを使わず財務諸表本表においては1つの測定基礎のみによって測定された限定的な状況に限る。
*7　見積りの不確実性が高い場合に限る。

（注）この分析において我々は、どのような性質の項目が財務諸表注記に含まれるかに焦点を当てている。開示要求の開発を行う際には、便益がコストを上回るかどうか、またそのような開示が監査可能かが考慮される。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。