

プロジェクト のれん及び減損

IASB ディスカッション・ペーパー「企業結合 — 開示、のれん及び減損」への対応

本資料の目的

1. 国際会計基準審議会（IASB）は、本年 3 月にディスカッション・ペーパー「企業結合 — 開示、のれん及び減損」（以下「企業結合 DP」という。）を公表した（コメント期限：2020 年 12 月 31 日）。この企業結合 DP への対応の一環として、第 97 回 ASAF 対応専門委員会（2020 年 6 月 23 日開催）、第 436 回企業会計基準委員会（2020 年 6 月 26 日開催）ではアウトリーチの進め方を検討した。
2. 企業結合 DP では、「取得のその後の業績の開示」に関して次の提案を開発すべきとの予備的見解が示されている（企業結合 DP 2.45 項）。
 - (1) IFRS 第 3 号の B64 項(d)を修正して、取得の主な理由を開示するという要求を会社が次のことを開示するという要求に置き換える。
 - ① 当該取得を行った戦略的根拠
 - ② 当該取得についての経営者（最高経営意思決定者（CODM））の目的
 - (2) 会社が次のことを開示するという要求を追加する。
 - ① 取得が行われた年度において、経営者（CODM）が取得の目的が果たされているかどうかをモニターするために使用する指標
 - ② 経営者（CODM）が取得を目的と比較してモニターしている期間にわたり、当該指標を使用して、取得についての経営者（CODM）の目的が果たされている程度
 - ③ 経営者（CODM）が取得についての目的が果たされているかどうかをモニターしていない場合には、その旨及びモニターしていない理由
 - ④ 経営者（CODM）が取得年度後 2 回目の年度の終了前に取得のモニタリングを停止する場合には、その旨及び当該取得のモニタリングを停止した理由
 - ⑤ 経営者（CODM）が取得についての経営者（CODM）の目的が果たされているかどうかをモニターするために使用する指標を変更する場合には、新たな指標及び変更の理由

3. 前項の予備的見解は、投資者が取得についての経営者の目的が果たされているか否かを知りたいとのニーズに応えるものとして提案されている。この情報は、取得から期待される便益を経営者が実現する能力の評価や、取得した事業に対して経営者が合理的な対価を支払ったことを示しているのかどうかの評価に役立つとされている。また、投資者が業績を評価し、事業を取得する意思決定について経営者に説明責任をより効果的に求めることができるようになることとされている。
4. 第 97 回 ASAF 対応専門委員会（2020 年 6 月 23 日開催）では、本資料第 2 項の提案に関して、非財務情報と思われる情報が財務諸表で開示されることになるとの懸念や、企業の成果に係る事実を超えて経営者の評価に係る情報が財務諸表で提供されることへの懸念が聞かれた。この点について、企業結合 DP の 2.29 項は、次のように述べている。

一部の利害関係者は、取得についての経営者の目的に関する情報と詳細な目標は、一部の法域では、訴訟のリスクを生じさせる可能性のある将来予測的な情報とみなされる可能性があるという懸念を示した。これらの利害関係者は、当該情報は、訴訟のリスクを低減させるため、財務諸表の外で（例えば、経営者による説明において）提供されるべきであると述べた。

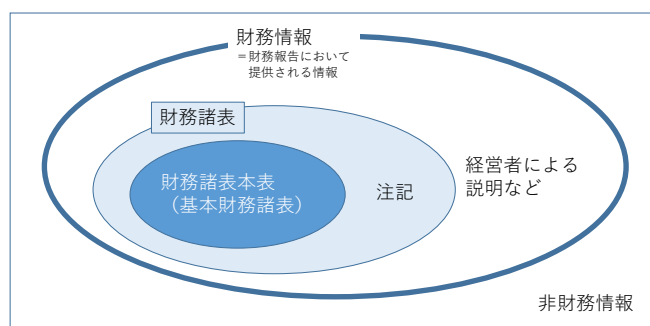
5. また、企業結合 DP は、本資料第 2 項において提案されている情報は、取得時における経営者の目標を反映するものであり財務諸表を作成する時点での予測ではないこと、当該情報が経営者の目的が果たされている程度を評価する目的で開示されること、さらに、同じ条件で投資者に情報を提供する観点で、「経営者による説明」ではなく財務諸表の注記としたことが説明されている（DP2.30 項から 2.32 項）。
6. 本資料は、今後、当該アウトリーチを進める準備として、次の概念についての事務局の整理をお示ししたうえで、ご意見をいただくことを目的としている。

(1) 非財務情報と財務情報

(2) 財務報告と財務諸表

(3) 財務諸表本表（基本財務諸表）と注記

なお、イメージをもつていただくために諸概念の関係を図示すると次のようになる。



非財務情報と財務情報

7. IASB が 2018 年 3 月に改訂公表した「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「IASB 概念フレームワーク」という。）では、財務報告は次の情報を提供するとされている。

（IASB 概念フレームワーク第 1 章：一般財務報告の目的）

- 1.2 一般目的財務報告の目的は、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である。（後略）
- 1.12 一般目的財務報告書は、報告企業の財政状態に関する情報を提供する。この情報は、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である。財務報告書は、報告企業の経済的資源及び請求権を変動させる取引及び他の事象の影響に関する情報も提供する。両方の種類の情報が、企業への資源の提供に関する意思決定に有用なインプットを提供する。

（第 2 章：有用な財務情報の質的特性）

- 2.1 この章で論じる有用な財務情報の質的特性は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が報告企業に関する意思決定を当該報告企業の財務報告書の情報（財務情報）に基づいて行う際に最も有用となる可能性の高い情報の種類を識別するものである。
- 2.2 財務報告書は、報告企業の経済的資源、報告企業に対する請求権並びにそれらの資源及び請求権を変動させる取引及び他の事象及び状況の影響に関する情報を提供する（この情報は、「概念フレームワーク」において経済現象に関する情報と呼ばれる）。財務報告書の中には、経営者の報告企業に関する予想及び戦略、並びにその他の種類の将来予測的情報を含むものもある。
- 2.4 財務情報が有用であろうとするならば、それは目的適合性がなければならない、かつ、表現しようとしている対象を忠実に表現しなければならない。財務情報の有用性は、それが比較可能で、検証可能で、適時で、理解可能であれば、補強される。

8. 上記のとおり、財務報告書において提供される情報は財務情報であり、それは、報告企業の経済的資源、報告企業に対する請求権、並びにそれらを変動させる取引及び他の事象の影響に関する情報を提供するものとされている。

ただし、本資料第 20 項で後述するように、IAS 第 1 号では財務情報の範囲が企業の判断に委ねられる可能性があり、報告企業の資産、負債、持分、収益、費用等に関連する情報をどこまで含めるかについては必ずしも明確ではないと考えられる。

9. また、上記の IASB 概念フレームワーク第 2.2 項では、財務情報には、経営者の報告企業に関する予想及び戦略、並びにその他の種類の将来予測的情報を含む可能性がある」とされ、必ずしも特定の報告期間に関連する情報に限定されていないと考えられる。
10. IASB の整理によれば、「経営者による説明」等、財務諸表以外の財務報告において提供される情報も財務情報となる。したがって、企業結合 DP において提案される内容は財務情報であり、論点は当該財務情報を財務諸表に含めるべきか否かである（すなわち、財務情報とするか否かは問題とならない）と考えられる。

財務報告と財務諸表

11. IASB 概念フレームワーク及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」では財務報告と財務諸表の関係を次のように示している。

（IASB 概念フレームワーク第 3 章：財務諸表と報告企業）

- 3.1 第 1 章及び第 2 章は、一般目的財務報告書において提供される情報について論じており、第 3 章から第 8 章は、一般目的財務報告書の特定の形態である一般目的財務諸表において提供される情報について論じている。財務諸表は、報告企業の経済的資源、企業に対する請求権、並びにそれらの資源及び請求権の変動のうち、財務諸表の構成要素の定義（表 4.1 参照）を満たすものに関する情報を提供する。
- 3.2 財務諸表の目的は、報告企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の経済的資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報を提供することである（1.3 項参照）。

（IAS 第 1 号）

- 9 財務諸表は、企業の財政状態と財務業績の体系的な表現である。財務諸表の目的は、広範囲の利用者の経済的意思決定に有用となる企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。

る。財務諸表は、経営者に委託された資源に対する経営者の受託責任の成果を示すものでもある。この目的を達成するために、財務諸表は企業の下記のものに関する情報を提供する。

- (a) 資産
- (b) 負債
- (c) 資本
- (d) 収益及び費用（利得及び損失を含む）
- (e) 所有者としての立場での所有者による拠出及び所有者に対する分配
- (f) キャッシュ・フロー

この情報は、注記中の他の情報とともに、企業の将来キャッシュ・フロー、特にその時期と確実性を財務諸表の利用者が予測するのに役立つ。

12. 上記のとおり、財務諸表は財務報告の一形態として報告企業の財政状態と財務業績を体系的に表現するものであり、財務諸表の構成要素の定義を満たす項目（資産、負債、持分、収益、費用）に関する情報を提供するとされる。
13. また、この財務諸表とその他の財務報告について、「IFRS 基準に関する趣意書」では、それぞれの目的を次のように記述しており、さらに、IAS 第1号では、財務諸表の外で開示される可能性のある情報の例を示している。

（IFRS 基準に関する趣意書）

- 5 基準は営利企業の一般目的財務諸表及びその他の財務報告に適用するように設計されている。
- 6 一般目的財務諸表の目的は、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情報を提供することである。
- 7 その他の財務報告は、財務諸表の外で提供される情報のうち、完全な1組の財務諸表の解釈における支援をするか又は財務諸表利用者が効率的な経済的意思決定を行う能力を向上させるもので構成される。

（IAS 第1号）

- 13 多くの企業が、財務諸表の外で、企業の財務業績及び財政状態の主要な注目を記述し説明する経営者による財務レビュー及び直面している主要な不確実性を記載している。当該報告には次の項目に関するレビューが含まれることがある。
- (a) 企業が事業を営む環境の変化、その変化に対する企業の対応及びその効果及び配当政策を含む業績の維持及び向上のための投資方針など、財務業績を左右する主要な要因と影響
 - (b) 企業の資金調達の源泉及び目標とする負債資本比率
 - (c) IFRS に従って財政状態計算書には計上されない企業の資源
- 14 多くの企業が、財務諸表の外で、環境報告書や付加価値計算書などの報告書や計算書を開示している（特に、環境要因が重要である産業や、従業員が重要な利用者グループと考えられる場合）。財務諸表の外で開示される報告書や計算書は、IFRS の範囲外である。

14. しかし、特に、本資料第 16 項で後述する財務諸表の注記が、基本的に、財務諸表本体（基本財務諸表）¹の理解を促進するための情報が意図されていることを踏まえると、この趣旨と「IFRS 基準に関する趣意書」第 7 項のその他の財務報告の説明は類似しており、IAS 第 1 号も例示を示すのみであるため、財務諸表に含まれる情報とその他の財務報告に含まれる情報の区別は必ずしも明確ではないと考えられる。

15. その一方で、両者は次の点で異なる可能性があると考えられる。

- (1) 財務諸表の注記は、本資料第 16 項で後述する情報を含むことが想定されており、報告企業全体の状況よりも、財務諸表本体の情報の提供に重点が置かれていると考えられる。それに対して、その他の財務報告について、「IFRS 基準の趣意書」では特段の記述はなく、そうした重点は示されていない。
- (2) 本資料第 9 項で触れた、経営者の報告企業に関する予想及び戦略、並びにその他の種類の将来予測的情報（IASB 概念フレームワーク第 2.2 項）については、以下に示す IASB 概念フレームワーク第 3.6 項を踏まえると、基本的に、財務諸表の外で提供される情報と位置付けられていると考えられ²、財務諸表で提供

¹ 財政状態計算書、財務業績の計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書のこと。

² IFRS 実務記述書第 1 号「経営者による説明」でも、企業の将来の業績、状態及び進展に影響を与える可能性のある主要な傾向及び要素も説明すべきとされ、財務諸表利用者のニーズを考慮した将来予測的な情報を含めるべきとされている。

される情報と区別される可能性があると考ええる。

すなわち、財務諸表の中で将来事象に関する情報をどの範囲で含めるかについて、基本的に報告期間の資産、負債、持分、収益、費用に関連するものが含まれ、通常、経営者の予想や報告企業の戦略等の将来予測的な情報は含まれないとしている。

(IASB 概念フレームワーク第3章：財務諸表と報告企業)

3.6 考え得る将来の取引及び他の考え得る将来事象に関する情報（将来予測的な情報）は、次の場合に財務諸表に含められる。

(a) 報告期間中又は報告期間末に存在した資産又は負債（未認識の資産又は負債を含む）及び持分、又は報告期間に係る収益若しくは費用に関連しており、かつ、

(b) 財務諸表利用者にとって有用である。例えば、資産又は負債が将来キャッシュ・フローを見積ることによって測定されている場合には、当該将来キャッシュ・フローの見積りに関する情報は、財務諸表利用者が報告された測定値を理解するのに役立つ可能性がある。財務諸表は、通常、例えば、経営者の予想や報告企業の戦略についての説明資料のような他の種類の将来予測的な情報を提供しない。

3.7 報告期間の末日後に発生した取引その他の事象に関する情報は、財務諸表の目的（3.2 項参照）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。

財務諸表本体（基本財務諸表）と注記

(IASB の概念フレームワーク及び IFRS 基準)

16. 財務諸表の注記に関しては、以下の IASB 概念フレームワーク第 3.3 項及び IAS 第 1 号第 7 項に記述がある。これらの文書では、財務諸表の注記は、財務諸表の中で財務諸表本体（基本財務諸表）以外の情報であるとされている。具体的には、財務諸表本体（基本財務諸表）で表示した項目の分解情報、認識した項目及び未認識の項目に関する性質及びリスクに関する情報、表示又は開示した金額の見積りに関する情報（見積方法、仮定及び判断等に関する情報）が含まれるとされる。

(IASB 概念フレームワーク第3章：財務諸表と報告企業)

3.3 当該情報（3.2 項に示す「財務諸表利用者が報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の経済的資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報」）、は次の手段によって提供される。

- (a) 財政状態計算書において、資産、負債及び持分を認識すること
- (b) 財務業績の計算書において、収益及び費用を認識すること
- (c) その他の計算書及び注記において、以下に関する情報を表示及び開示すること
 - (i) 認識した資産、負債、持分、収益及び費用（5.1 項参照）。それらの性質に関する情報及び認識した資産と負債から生じるリスクに関する情報が含まれる。
 - (ii) 認識していない資産及び負債（5.6 項参照）。それらの性質に関する情報及びそれらから生じるリスクに関する情報が含まれる。
 - (iii) キャッシュ・フロー
 - (iv) 持分請求権の保有者からの拠出及び持分請求権の保有者への分配
 - (v) 表示又は開示した金額を見積る際に使用した方法、仮定及び判断、並びに当該方法、仮定及び判断の変更

（IAS 第 1 号）

7 （前略）

注記には、財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益の計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書に表示される以外の情報が表示される。注記には、これらの計算書に表示している項目の説明や個別の項目への分解及び当該計算書における認識の要件を満たしていない項目についての情報が記載される。

（後略）

17. 財務諸表に含まれるべき情報が明確であれば、財務諸表本体（基本財務諸表）の情

報とそれ以外の情報（財務諸表の注記）の区別は明確と考えられるが、財務情報のうちで財務諸表に含まれるべき情報の不明確さがある点については、本資料第 14 項で指摘したとおりである。

（IASB の開示原則 DP における検討）

18. IASB では、何を財務諸表の注記とすべきかに関して、2017 年 3 月に公表された IASB ディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み — 開示原則」（以下「開示原則 DP」という。）で次のように提案している。

注記の役割及び内容

3. 25 当審議会は、注記の役割を明確化することにより、次のようになるであろうと提案する。
- (a) 開示要求を設定する際に、どのような情報について注記に開示することを容認し、どのような情報について要求すべきかを決定する際の助けとなる。
 - (b) 基本財務諸表を説明し、これを補足するために、どのような情報を注記に開示すべきかを企業が決定するのに役立つ。
3. 26 複数の基準設定主体が、注記の役割及び内容を検討する公表物を公表している。この作業並びに自身のアウトリーチ及びリサーチを検討した後に、当審議会は、利害関係者は、注記の役割の 1 つは基本財務諸表で提供された情報の追加的な説明を提供することであるという一般的見解を共有しているようであると考えている。そうした追加的な説明的情報の例として、下記のものがある。
- (a) 基本財務諸表上の行項目の分解及び調整
 - (b) 基本財務諸表に記載された項目の性質の記述
 - (c) 基本財務諸表に記載された項目の認識及び測定に使用した方法、仮定及び判断に関する情報
3. 27 さらに、当審議会は、利害関係者は、注記は財務諸表の目的を満たすために必要な追加的な情報を含めることによって基本財務諸表に含まれる情報を補足するという一般的見解を共有しているようであると考えている。そうした補足的情報の例として、下記のものがある。

- (a) 企業の未認識の構成要素の性質及び範囲に関する情報
 - (b) 認識した構成要素と未認識の構成要素の両方から生じるさまざまな種類のリスク（市場リスク又は信用リスクなど）に対する企業のエクスポージャーに関する情報
3. 28 3. 26 項から 3. 27 項に照らして、当審議会の予備的見解は、注記の役割は次のとおりであるということである。
- (a) 基本財務諸表において認識した項目の分解、調整及び説明のために必要な追加的な情報を提供する。
 - (b) 財務諸表の目的を満たすために必要な他の情報で基本財務諸表を補足する。

19. 上記の提案は、当時の IASB 公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」における提案³も参考にしたものとなっている。この中で、財務諸表の注記は財務諸表本体（基本財務諸表）の項目に関する追加情報の提供と、その他、財務諸表の目的を満たすための補足情報の提供であるとされ、後者については、未認識項目に関する情報や様々なリスクに晒される企業の状況に関する情報が含まれるとされており、最終化された IASB 概念フレームワークとも整合的である。
20. 開示原則 DP に対して ASBJ はコメントレターを提出している。その中で、ASBJ は、現行の IAS 第 1 号では、特定の情報が将来キャッシュ・フローの見通しの評価に有用かどうかという規準で財務諸表に含まれるべき情報か否かが判断されることになるため、利用者にとって有用であると企業が判断すれば、当該情報が財務情報となる可能性があることも踏まえて、原則として財務諸表に含まれない情報について次の見解を示している⁴。

(1) 非財務情報

財務諸表は、財務情報を報告するための報告書であり、非財務情報（ここでは、国際監査基準 200「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」の「過去財務情報」の定義を参考に、財務情報を「経済事象、状態又は状況を財務的に表現した、主として企業の会計システムから得られる情報」と捉え、非財務情報は「財務情報以外の情報」としている。）は、「原則として財務諸表に含まれない情報」であると考えられる。ただし、財務諸表の

³ 最終化され、本資料第 16 項のように確定している。

⁴ ASBJ コメントでは、IFRS 基準に準拠しない情報についてもコメントしている。

構成要素の認識及び測定の入力に使用した非財務情報を注記として提供することは認められる。

(2) 将来予測的情報

我々は、財務諸表は期末日現在及び期末日までの財務情報（現在情報）を報告するための報告書であると考えている。このため、現在情報を報告することを目的として、期末日現在及び期末日までに存在又は発生した財務諸表の構成要素の認識及び測定の入力に使用した将来予測的情報（例えば、繰延税金資産の回収可能性や固定資産の使用価値を見積る際に使用した将来利益情報、並びに金融資産の予想信用損失の算定を行う際に使用した将来予測的な情報など）を注記として提供することは認められると考えられるが、財務諸表の構成要素の現時点における認識及び測定の入力に使用していない将来予測的情報（例えば、リスクに関連する対応計画や経営戦略など）は、原則として財務諸表に含まれない情報であると考えられるとしている。

（IASB 以外の会計基準設定主体等の取組み）

21. 財務諸表本体（基本財務諸表）と注記の関係については、IASB 以外の会計基準設定主体等も取り組んでいる。これらの主な取組みについては、別紙において紹介している。

企業結合 DP に対するコメントレター作成に向けたアプローチ

22. これまでの議論を踏まえ、企業結合 DP に対するコメントレター作成に向けたアプローチとして、特定の情報を財務諸表の注記に含めるか否かを議論するにあたっては、次の2つの観点からの検討が必要になると考えられる。

- (1) 当該情報を財務情報（財務報告において提供される情報）とすべきか否か。
- (2) 当該情報を財務情報とすべき場合に、それを財務諸表の注記とすべきか、「経営者による説明」等のその他の財務報告に含める情報とすべきか。具体的には、次の点を検討する。
 - ① 当該情報が、財務諸表の注記とすべき情報の性質（財務諸表本体（基本財務諸表）において提供される情報を補足する情報であること）を有しているか。
 - ② 当該情報が、財務諸表の注記とすべきでない情報の性質（将来予測的な情報であること）を有しているか。

当該情報を財務情報（財務報告において提供される情報）とすべきか否か

23. 本資料第 10 項のとおり、IASB の整理によれば、「経営者による説明」等、財務諸表以外の財務報告において提供される情報も財務情報となるため、企業結合 DP において提案される内容は財務情報であり、論点は当該財務情報を財務諸表に含めるべきか否かであると考えられる。

当該情報が財務諸表の注記とすべき情報の性質を有しているか

24. 財務諸表の注記とすべき情報は、財務諸表本体（基本財務諸表）において提供される情報を補足する情報である。したがって、企業結合 DP において開示することが提案されている情報がこの性質を満たすか否かの検討が必要となる。
25. この点についての事務局の分析は次のとおりである。
- (1) 財務諸表本体（基本財務諸表）において提供される情報を補足する情報は、通常、報告期間の資産、負債、持分、収益、費用に関連するものが含まれる。
 - (2) 取得の目的の達成度のうち、財務的な指標に基づく実績は、報告企業の資産、負債等の情報であり、将来予測でなく実績であるため、財務諸表の注記とすべき情報の性質を有している可能性がある。

当該情報が財務諸表の注記とすべきでない情報の性質を有しているか

26. 財務諸表の注記とすべきでない情報は、将来予測的な情報である。したがって、企業結合 DP において開示することが提案されている情報がこの性質を満たすか否かの検討が必要となる。
27. この点についての事務局の分析は次のとおりである。
- (1) 取得の戦略的根拠や目的は、財務諸表本体（基本財務諸表）の情報との関連性が低く、経営者の予想や報告企業の戦略等の将来予測的な情報であるため、財務諸表の注記とすべきでない情報の性質を有している可能性があると考えられる。

ディスカッション・ポイント

本資料の第 22 項から第 27 項の事務局の分析についてご質問やご意見があればいただきたい。

審議事項(1)-1

以 上

IASB 以外の会計基準設定主体等の取組み

(米国財務会計基準審議会 (FASB) の取組み)

1. FASB は、2018 年 8 月に財務会計概念書第 8 号「財務報告に関する概念フレームワーク—第 8 章 財務諸表の注記」(以下「SFAC 第 8 号」という。)を公表した。SFAC 第 8 号は、財務諸表の注記に含めるべき情報を議論している。
2. SFAC 第 8 号では、財務諸表の注記の主な目的を、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のに目的適合性のある財務情報を提供することによって財務諸表本体の情報を補足する又は追加で説明することであるとされている。
3. また、注記に含めるべき情報としては、財務報告の目的の達成を支援するため、次の情報を含めるべきとしている。
 - (1) 財務諸表の行項目
 - (2) 報告企業
 - (3) 企業のキャッシュ・フローに影響を与える可能性のある未認識の過去の事象及び現在の状況
4. なお、次の情報は本資料の別紙第 2 項の目的に沿う可能性はあるものの、一般的に、注記として要求されないものには次があるとしている。
 - (1) 財務諸表に反映されない不確実な将来の仮定及び見込み
 - (2) 企業に固有でなく、理解が共有されている、他のソースからほぼコストなく達成できる、他のソースから容易に入手可能である事項の情報(知識のある利用者であれば、当該情報の必要性や入手可能性を理解しているはずのため)

(欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) の取組み)

5. EFRAG は、2012 年 7 月「注記のための開示フレームワークに向けて」(以下「EFRAG DP」という。)を公表し、財務諸表の注記の有効性の改善を図ることを目的としている。この中では、どのような財務情報を注記で要求すべきかの決定に役立てるために、注記の目的の定義を次のように提案している。

「注記の目的は、主要財務諸表に表示されている項目並びに、報告日現在で存在している未認識の取決め、企業に対する請求権及び企業の権利についての目的適合性のある記述を提供することである。」

6. また、EFRAG DP は注記の特徴として次を提案している。
 - (1) 注記における開示は、主要財務諸表を補強及び説明する情報を提供すべきである。
 - (2) 注記は、報告日現在で存在している過去の取引及び他の事象に焦点を当てるべきである。これらの過去の取引及び他の事象に関連しない将来に関する情報は、注記においては提供しない。
 - (3) 注記の情報は企業固有であるべきである。
7. EFRAG DP に対して、2013 年 1 月に ASBJ からコメントレターを提出している。このうち、本資料の別紙第 5 項の注記の目的の提案に関しては、次の改善をコメントしている。

質問 2.2

提案されている注記の目的の定義は、注記に含めるべき目的適合性のある情報を識別する際に有用であるか。有用でない場合、どのような修正を提案するか。

提案されている定義は、注記の目的の定義と範囲に関する定義が混在しているように見受けられるため、注記の目的と範囲に分けて定義すべきである。

概念フレームワーク OB3 は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者は、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のに役立つ情報を必要としているとしている。ここで、主要財務諸表だけでは十分な情報を提供することができない可能性があるため、注記によって主要財務諸表を補強し説明することが必要となる。

従って、注記の目的の定義として、「主要財務諸表を補強及び説明して、企業への将来の正味キャッシュ・フローの見通しの評価に役立つ情報を提供すること」と定義することを提案する。

注記の範囲には、主要財務諸表に表示されている項目、及び報告日現在で存在している未認識の取決め、企業に対する請求権及び企業の権利に関する記述だけでなく、本ディスカッション・ペーパーの第 3 章で議論されているリスク情報や代替的な測定も含むべきである。また、我々は、修正を要しない後発事象は、財務諸表注記に含まれると考えている。これら要素を組み合わせ、注記の範囲の定義を設定すべきと考える。

8. また、どのような性質の項目が注記に含まれるかについて、次の検討を行っている。

質問 3.2

第3章で提案している利用者のニーズ及び指標は、目的適合性のある情報の識別に役立つか。そうでない場合、これをどのように修正することを提案するか、又は、注記に含まれる目的適合性のある情報を識別する何か別の基礎を提案するか。

上記の通り、我々は、利用者のニーズではなく、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）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ることを提案する。

なお、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、ベネフィット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。

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

- 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⁵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。
- 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、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に関する説明、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が含まれる。
- 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。経営者の偏向を反映した記述を含むことがあり、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。

⁵ 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。

- カテゴリーA の項目に関連する感応度分析やプロフォーマ情報といった財務諸表本体に認識した際に使用した方法と異なる代替的な方法を使用して作成した情報は、原則として財務諸表注記に含まれない。多くの場合、事実関係に関する説明で十分な情報を提供できると考えられるためである。
- カテゴリーB
 - 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。
 - 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、感応度分析やプロフォーマ情報といった財務諸表本体に認識した際に使用した方法と異なる代替的な方法を使用して作成した情報が財務諸表注記に含まれる。見積りの不確実性が高い場合、事実に関する説明的記述では、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。
 - 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
 - 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。
 - カテゴリーC の項目に関する財務諸表注記の範囲は、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
 - 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。
 - 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。
 - 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

- 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。
- 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。
- 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。

付録B 財務諸表注記の範囲

開示例				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)		及び状況に関連		
				財務諸表本体に認識		財務諸表本体に認識されていない		
				見積り*1以外により 測定される項目	見積り*1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 に基づく情報	定量	数値的描写	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	○	○	○	○	×
	定性	内容の記述	取引の内容説明	○	○	○	○	×
		数値的描写が何を表しているか	重要な会計方針	○	○	○	×	×
		当該項目の特質及び内容に関 する重要な事実	資産の使用に関する制約	○	○	○	×	×
		数値的描写の決定に使用した プロセス	測定方法、モデル、仮定、インプ ットの説明	○	○	○	×	×
		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	リスクへのエクスポージャー、測定 の不確実性の記述	○	○	○	×	×
		リスクに関連する対応計画や戦 略の記述	資金不足の懸念への対応計画	×	×	×	×	×
財務諸表本体に認識し た際に使用した方法と 異なる代替的な方法を 使用して作成した情報	定量	数値的描写	プロフォーマ情報、感応度分析に より算定された金額	×	○	×	×	×
	定性	関連する説明的記述	プロフォーマ情報、感応度分析に おけるインプット、モデルの説明	×	○	×	×	×

- 原則として含まれる
× 原則として含まれない

*1 「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。

以 上