

IFRS 財団、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)、 米国財務会計基準審議会 (FASB) へのコメント

企業会計基準委員会 (ASBJ) は、国際会計基準審議会 (IASB) の活動に関して IASB の毎月の会議資料を検討し、日本の意見を IASB に伝えている。当委員会は、IASB の公表する公開草案に対して公式に書面でコメントを行うほか、国際的な会計基準の開発に貢献するため IASB の親組織となる IFRS 財団に対しても、特に重要な事項については、適宜書面で我々の意見を伝えることにしている。また、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) に対しても、本論点が IFRS 財団と IASB が将来の基準設定の枠組みの設計を検討する上で特に重要と思われることから、今回コメントを行うこととした。

これに加え、米国財務会計基準審議会 (FASB) に対しても、IASB とのグローバルなコンバージェンスを促進する観点から、公式に書面でコメントを行うことがある。

国際財務報告基準財団御中

コメント募集「会計基準アドバイザー・フォーラム設置の提案」に対するコメント

企業会計基準委員会 (当委員会) は、コメント募集「会計基準アドバイザー・フォーラム設置の提案」(以下「コメント募集文書」という。)に対するコメントの機会を歓迎する。当委員会は、会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) の設置は、国際会計基準審議会 (IASB) と各国の会計基準設定主体や地域グループとの協調関係の正式化を通じて IASB の審議を有効かつ効率的にすることに資すると考えており、ASAF の設置を支持する。

当委員会は、これまで、さまざまな形で、単一で高品質な国際的基準の開発に向けたグローバルな議論に積極的に参加してきた。例えば、当委員会は IASB と半年に 1 回、二者間会議を開催してきたほか、(会計基準設定主体国際フォーラム (IFASS)、アジア・オセアニア基準設定主体グループ (AOSSG)、世界会計基準設定主体 (WSS) 会議などの) 地域あるいは国際的なフォーラムに積極的に参加している。

また、2009 年 4 月に開始される会計年度より、一部の日本企業の連結財務諸表に対して、

国際財務報告基準（IFRS）を適用することが認められている。IFRS を選択する企業数は着実に増加しており、そうした企業数は今後とも増えていくものと予想される。IFRS の任意適用を実施するにあたって、金融庁は、法令により、IFRS の個々の基準を審査し指定する権限を与えられており、現状では IFRS におけるすべての基準が修正なしに指定されている。なお、IASB により実施された「アジェンダ・コンサルテーション 2011」に対応するために、我々を中心とした関係者により議論が行われ、現在の IFRS をより良いものにする観点から、いくつかの個々の IFRS における定めについて見直しを行うべき旨を記載したコメント・レターを IASB に提出している。

本コメント募集で求められている個別の質問に対する我々のコメントは、次のとおりである。

質問 1—ASAF メンバーが行うコミットメントに関する提案に同意するか（第 6.4 項）。また、それを覚書において正式なものとすることに同意するか（第 6.5 項）。賛成又は反対の理由は何か。

我々は、ASAF がより適切に機能するように、コメント募集文書の第 6.4 項に提示されているコミットメントの文言を修正すべきと考えている。第 6.4 項(4)の括弧内で記載されているように、IFRS への動きについて、複数の法域が異なった段階にある。このため、各国（又は地域）における権限に従ってその裁量を行使することを制限することを示唆する可能性のあるような文言を使用することは適切ではないと考えられる。具体的には、第 6.4 項(4)を、「ASAF によるアドバイス等を通じて改善された IFRS のエンドースメント/アドプションを徐々に促進するために、最善の努力をすること（現在、各法域は IFRS へ向けての動きにおいて異なる段階にあり、これを達成するために異なる仕組みを採用していることを認識する。）」に修正することを提案する。

前述のとおり、我々は、IFRS をより良いものとする観点から、「アジェンダ・コンサルテーション 2011」に対してコメント・レターを IASB に提出しており、ASAF の活動を通じて IFRS がより改善され、各国における利用がより促進することを期待している。我々は、ASAF が効果的に機能するよう、その運営について積極的に参加していきたい。

質問 2—国際財務報告基準財団（IFRS 財団）は ASAF が有効なものとなるためには、その規模はコンパクトなものでありつつも、グローバルな代表を適切なものとする程度である必要があると考えている。第 6.7 項から第 6.13 項に記載されている規模及び構成に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

我々は、ASAF は IASB がそのメンバーからインプットを得る機会となるだけでなく、ASAF メンバー及び IASB メンバーの間で、実質的な議論が行われる場であるべきと考える。

このため、IASB の議長や副議長以外にも、IASB の理事やスタッフも参加することも考慮して、メンバーの数を、コメント募集文書の第 6.7 項で提案されている人数（12 名）とすることに同意する。

我々は、ASAF メンバーの選定および見直しに際し、コメント募集文書の第 6.11 項に提示されている要因（すなわち、技術的能力、各法域の資本市場の規模、当該組織の IASB の基準設定プロセスへの貢献、当該組織が利用可能な人的資源の規模及び程度）を考慮することは、ASAF の使命を達成する上で非常に適切であると考え、支持する。我々は、メンバー選定における考慮要因の透明性を図ることは、IFRS 財団あるいは IASB が客観的かつ公正な方法でメンバーを選定することに関する説明責任を果たす上で役立つものと考えている。

その他のコメント

コメント募集文書の第 6.20 項では、ASAF 会議のアジェンダ・ペーパーは、IASB スタッフとともに ASAF メンバーが作成することとされている。我々は、ASAF メンバーがアジェンダ・ペーパーを作成することにより、ASAF メンバーの意見がより正確に伝えられ、より有効な議論が可能となると考えられることから、これを歓迎する。

なお、コメント募集文書の第 6.21 項では、ASAF メンバーが IASB にインプットするプロセスが記載されている。当該プロセスは重要ではあるが、両者間の対等な立場を考慮すると、メンバーから提供されたインプットが、その後の IASB による基準設定プロセスにどのように取り扱われたのかのフィードバックを IASB が行う方法を明らかにすることは、これと等しく重要であると考えられる。特に、ASAF における重要なインプットが基準設定に反映されなかった場合は、合理的な説明が行われることが必要と考えられる。

我々は、今後とも IASB の基準設定活動に貢献していきたいと考えている。

西川 郁生
企業会計基準委員会 委員長

欧州財務報告諮問グループ 御中

ディスカッション・ペーパー「注記に対する開示フレームワークに向けて」
に対するコメント

我々は、ディスカッション・ペーパー「注記に対する開示フレームワークに向けて」（以下、「本ディスカッション・ペーパー」という。）に対するコメントの機会を歓迎する。

我々は、財務諸表注記の改善に向けた欧州財務報告諮問グループ（以下、「EFRAG」という。）の努力に感謝する。我々は、注記の量の増大により情報の質が低下している可能性があるという見解に同意しており、開示フレームワークの開発を支持している。適切な開示フレームワークに基づいた基準設定によって、利用者が目的適合性がある情報を発見及び理解できるようになると考えている。

我々の主なコメントの要約は、以下の通りである。

財務諸表注記の範囲

本ディスカッション・ペーパーは具体的な利用者のニーズを基礎として、財務諸表注記の範囲を検討するアプローチを提案しているが、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）を基礎として、財務諸表注記の範囲を決定することを提案する。我々の提案の詳細は質問 3.2 への回答及び付録 B に記述する。

重要性

我々は、本ディスカッション・ペーパーが注記の局面における重要性の適用に注意を払っていることを支持する。

IAS 第 1 号第 31 項は、情報に重要性がない場合には、企業は IFRS で要求されている具体的な開示を提供する必要はないとしているが、実務上はその判断が必ずしも適切になされていない。重要性の適用に関するガイダンスを開発することは、現行の実務を改善するのに有効であると考えられる。

しかしながら、提案されているガイダンスは現状の課題に対応するためには必ずしも十分とは言えないと考えており、定性的及び定量的な事例を含めた、より実務的なガイダンスの開発に向けたさらなる検討を期待する。

コストとベネフィットの考慮

コストとベネフィットの考慮について、他の主要原則全体に関連する主要原則として独立した区分を設けるべきと考える。

監査可能性

本ディスカッション・ペーパーは監査可能性の課題を取り扱っていないが、最終的な開示フ

レームワークは財務諸表注記の監査可能性に関する検討を含むべきと考える。利用者は財務諸表に含まれる監査済みの情報は信頼性が高いと考えているため、開示要求の開発を行う際には、財務諸表注記が監査可能かを考慮する必要がある。

このレターに添付された付録 A は回答者のための質問への回答であり、付録 B は財務諸表注記の範囲に関する我々の見解を示している。

我々のコメントが、EFRAG における今後の審議に貢献することを期待する。

西川 郁生

企業会計基準委員会 委員長

付録 A 関係者への質問への回答

質問 1.1

これらの主要原則に同意するか。同意しない場合、どのような代替的な原則を提案するか。

我々は、提案されているいくつかの主要原則を修正すべきと考えている。また、いくつかの原則を主要原則に追加することを提案する。

- 注記の目的及び内容

我々は、主要原則の第3項に記述されているリスク情報及び代替的な測定について、第2項の原則と組み合わせるべきである。

将来に関する情報、リスク情報及び代替的な測定は、財務諸表注記の範囲の境界に存在するため、それぞれ同程度に重要である。第2項において過去の取引及びその他の事象に関連しない将来に関する情報は財務諸表注記に入らないと明記しているが、リスク情報及び代替的な測定は第3項において補完として取り扱われている。第2項と第3項を組み合わせることにより、主要原則の体系を再考することを推奨する。

- 開示要求の設定

主要原則の第8項の表現を「開示要求は、企業固有の状況に適した開示を可能にするように、より低いレベルの詳細さで記述すべきである。」といった記述に置き換えることを提案する。

我々は質問3.4への回答の通り、我々は、詳細さをより低いレベルで設定して詳細な要求事項を設定するのが望ましいと考えている。この見解に基づいた場合、「原則ベース」という表現は適切でないと考ええる。

- コストとベネフィットの考慮

提案されている主要原則は、第9項においてコストとベネフィットのトレードオフに関する記述を含めている。この課題については、そこに含めるのではなく、他の主要原則全体に関連するものとして独立した区分を設けるべきと考える。

なお、「コストとベネフィットのトレードオフを満たす」という表現ではなく、「ベネフィットがコストを上回る」という表現に置き換えるのが望ましいと考える。

- 監査可能性

本ディスカッション・ペーパーは監査可能性の課題を取り扱っていないが、最終的な開示フレームワークは財務諸表注記の監査可能性に関する検討を含むべきと考える。利用者は財務諸表に含まれる監査済みの情報は信頼性が高いと考えているため、開示要求の開発を行う際には、財務諸表注記が監査可能かを考慮する必要がある。

質問 1.2

これらは、2つの主要な改善の領域であることに合意するか。

我々の見解では、主要な課題は、開示の過多ではなく、目的適格的でない情報が含まれてい

る結果として開示の分量が適切でないことである。適切な開示フレームワークに基づいて開示した場合、目的適合性のある情報のすべて、かつ、そのみが開示されるため、全体として適切な分量の開示が達成されると期待する。

質問 2.1

注記の目的を定義する必要性があると思うか。思わない場合、理由を示していただきたい。

注記の目的の定義は、財務諸表注記の範囲の決定においてベンチマークを提供するため、注記の目的を定義する必要性があることに同意する。

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。

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の両方を含んでいるように見受けられる。注記の目的と範囲に分けて定義すべきと考える。

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、注記の目的を「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。これらの要素を組み合わせて、注記の範囲の定義を設定すべきである。

質問 3.1

- (a) このアプローチの記述は、理解可能となるのに十分なほど明確か。そうでない場合、どのような点が明確でないか。
- (b) このアプローチを支持しない場合、どのような代替案を提案するか。また、その理由は何か。
- (c) 「報告企業全体に関する情報」に関するカテゴリーを含めるべきだと考えるか。その場合、その理由は何か。

本ディスカッション・ペーパーは、概念フレームワークから導き出された具体的な利用者のニーズを基礎として、財務諸表注記の範囲を検討するアプローチを提案している。しかしなが

ら、我々の見解では、具体的な利用者のニーズが、概念フレームワークからどのように導き出されたかに関する論拠付けが十分ではない。

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）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。我々の提案の詳細は質問 3.2 への回答において記述する。

また、「報告企業全体に関する情報」に関するカテゴリーを含めるべきである。これは、連結グループの全般的な状況、重要な企業結合などの情報は、特定の表示科目に関する情報とは異なる階層の情報であり、別に分けて取り扱うべきと考えるためである。

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。

我々は、付録 B に記述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。

▶ 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。

▶ 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

1 本コメントレーターにおいて「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。

常、MD&Aなどの財務諸表外で報告される。

▶ 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。

▶ 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。

質問 3.3

リスク及び受託責任を本ディスカッション・ペーパーで扱っている方法に同意するか。同意しない場合、リスク及び受託責任方法は注記においてどのように提供すべきだと考えるか。

提案されているリスク情報の範囲は、財務諸表注記に含めるものとして適切と考える。

受託責任のみに関連する情報については、財務諸表注記には含まれないと考える。受託責任は、取締役及び監査委員会に関する情報などがバランズとの関連が強く、そのような情報は財務情報外で報告されている。我々の見解では、受託責任のみに関連する情報についても財務諸表外で報告されるべきである。

質問 3.4

基準設定主体は、詳細な開示要求を各基準において求めるという実務を変更すべきだと思うか。その場合、議論されている代替的なアプローチのうちどれが、注記における情報の質を改善するのにあたりもっとも有効となると思うか。

(全般的なコメント)

経営者は、内部情報を自主的に開示して資本コストを下げようとする誘因があるため、基準設定主体が開示要求を設定しなくてもよいという見解がある。経営者が内部情報を秘匿した場合、利用者はその企業を保守的に評価する可能性が高い。そのような事態を回避するために、規制がなくても経営者は自発的に情報を開示し、資本市場が効率的に機能することが期待される。

しかし実際には、経営者は自分に不利な情報を十分に開示しない傾向があるため、強制的な開示要求が必要となる。

これらの要因を考えた場合、開示の範囲はどの程度の情報が強制的に開示されるべきかという見解に依存し、また、そのような見解は時代によって変化する。さらに、各国の規制当局による監督状況によっても変化する。国によっては作成者、利用者及び設定主体の議論だけでなく、規制当局も含めた議論が必要な場合がある。

(提案されているアプローチに関するコメント)

我々の見解では、5つの代替的なアプローチの中では、スペクトルの右端の詳細な要求事項が最も適切である。このアプローチにおいて、詳細さをより低いレベルで設定することが重要である。

現状、企業経営上は必要とされないところまで分解情報を要求していることがある。この課題に対応するためには、開示要求の文言をより規範性が低いものとするアプローチが機能し、

その結果、効率的かつ効果的な開示が期待できる。

さらに、このアプローチと、質問 3.5 に対するコメントに記述した差別化した開示の仕組みを合わせて実施することを提案する。

質問 3.5

代替的な要求事項を設定することは適切だと思うか。

代替的な要求事項を設定することは適切と考える。

我々の見解では、必要とされる開示は会社の規模、関連する取引や事象の複雑性、企業の公的説明責任などの要因によって変わるため、One size fits all な基準は必ずしも適切でない。関連する取引や事象の複雑性に応じた3つ又はそれ以上の情報項目の階層を基準設定主体が設定し、報告企業がどのレベルに当てはまるか判断するのが、実務的であり受け入れやすいものと考ええる。

また、期中財務諸表に関しては、国によって、期中財務報告の報告頻度が異なり、また、目的が異なる可能性がある。我々は、期中財務諸表における開示の範囲は期中財務報告の目的に照らして決定すべきであると考えており、期中財務報告の目的に合致するために、年次財務報告とは異なる要求事項の開発が必要と考える。

質問 4.1

開示フレームワークは、重要性の適用を、例えば、重要性がない情報は開示の理解可能性及び目的適合性を低下させる可能性があるとの記載を設けることにより、補強すべきだと思うか。

我々は、開示フレームワークが重要性の適用を補強することに同意する。

概念フレームワークにおいて重要性に関する記述があるが、開示フレームワークにおいて重要性の適用を強調することは意義があると考ええる。

その一方、記述を補強しただけでは十分でないと考ええる。これは、利害関係者は重要性について概念的には理解しているにもかかわらず、実務において適切に運用できないことが多いためである。監査人や規制当局における共通理解を高めるための施策が重要と考える。

質問 4.2

開示フレームワークには、重要性を適用するためのガイダンスを含めるべきだと思うか。同意しない場合、その理由を示していただきたい。

我々は、開示フレームワークに重要性の適用に関するガイダンスを含めることに同意する。

重要性の判断は、関連する項目の性質又は大きさ、取り巻く状況に応じて変わるため、重要性の適用に関するガイダンスを開発するのは難しいと理解している。しかしながら、開示フレームワークにおけるガイダンスが、監査人や規制当局における共通理解を高めるために有効

であると考える。

質問 4.3

アプローチの記述は、重要性の適用を改善するのに有用となるのに十分なほど明確であるか。そうでない場合、どのような点が明確でないか、又は、どのような代替案を提案するか。

我々は、提案されているガイダンスは、現状の課題に対応するためには不十分と考える。

第4章に記載されている表は、目的適合性のある情報の指標と重要性の指標との関係を示しているが、関連する項目が重要かどうかという記載に留まっている。第4章の第25項から第41項の具体例に記載されている内容も、実務で既に考慮されていることが多いように思われる。

定性的及び定量的な事例を含めた、より実務的なガイダンスの開発に向けたさらなる検討を期待する。

質問 5.1

提案されている伝達原則は、注記における開示の有効性を改善することになるか。どのような他の可能性を検討すべきか。

提案されている伝達原則が、全般的に開示の有効性を改善することに同意する。

特に、表及び相互参照の重要性を強調する。我が国における開示において歴史的に統一的な表形式が多く使われており、利用者から非常に有用と考えられている。相互参照は現在も使われているが、より広範に実施されるべきと考える。これは、関連する注記が別の場所に記述されている場合、利用者はその記述を見逃すことがあるためである。

質問 5.2

注記の構成方法に関する提案の中に、開示の有効性を改善するものはあるか。あなたが支持する開示を構成する別の方法はあるか。

我々は、もっとも重要性のある情報を最初に記載して優先度順に表示することに同意しない。

目的適合性に関して、経営者の見解に依拠した優先順位付けによる配列は、経営者が強調したい事項に過度に焦点が当たり、投資家をミスリードする懸念がある。また、企業間比較において、注記の順序が違うことにより、情報を探すことが困難になる。

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）		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	○	○	○	○	×
		内容の記述	取引の内容説明	○	○	○	○	×
	定性	数値的描写が何を表しているかに関する記述	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の説明	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の説明	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の説明	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。

米国財務会計基準審議会 御中

コメント募集「開示フレームワーク」に対するコメント

我々は、コメント募集「開示フレームワーク」（以下、「本コメント募集」という。）に対するコメントの機会を歓迎する。

我々は、財務諸表注記の有効性の改善に向けた米国財務会計基準審議会（以下、「審議会」という。）の努力に謝意を表明する。我々は、過剰な開示は報告企業にとって負担となり、利用者を困惑させるか利用者が重要な情報を見落とす結果に導く可能性があるという審議会の見解に同意しており、開示フレームワークの開発を支持している。開示フレームワークに基づいた基準設定によって、利用者が目的適合性がある情報を発見及び理解できるようになると考えている。

我々の主なコメントの要約は、以下の通りである。

コストとベネフィットの考慮

我々は、このペーパーは関連するコストの議論なしには完了しないという審議会の見解に同意している。財務諸表注記の範囲や開示要求が単に理論的な観点から決定された場合には、コストがベネフィットを上回る場合があることを懸念している。第7章において開示コストに関する議論がなされているが、我々は現状の実務の観点からさらなる議論が必要であり、最終的な開示フレームワークにその議論の結果を十分に反映すべきと考える。

財務諸表注記の範囲

我々の見解では、いくつかの意思決定用の質問は、将来キャッシュ・フローの見通しの評価に役立つが、財務諸表注記に含めるのは適切でない情報を識別している。

財務諸表の範囲に関する我々の見解について、付録 A の質問 3 へのコメント及び付録 B の表において記述している。審議会の提案と我々の見解の主要な違いは、以下の通りである。

- ✓ 期末日までに発生していない取引、事象及び状況に関連する項目は、非認識後発事象を除いて、原則として財務諸表注記に含まれない。（関連する質問：O3、O4、O5、O6、O7）
- ✓ プロフォーマ情報や感応度分析などの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、企業結合によって実質的に報告企業の連続性が失われている場合と見積りの不確実性が高い場合にのみ財務諸表注記に含まれる。（関連する質問：G2、L5、L8、L13）
- ✓ リスクに関連する対応計画や戦略の記述は、原則として財務諸表注記の範囲に含まれない。（関連する質問：G3、O3、O5、O6）

また、利用者は、財務諸表に含まれる情報は監査済で信頼性が高いと考えているため、開示要求の開発を行う際には、財務諸表注記が監査可能かを考慮する必要があると考える。

開示要求の柔軟化

我々は、開示要求を柔軟にする見解に賛成している。

開示要求を柔軟にする際、我々は、(a)3.11d 項に記述されている3つ又はそれ以上の情報項目の階層を設定するアプローチと(b)3.11a 項に記述されている開示要求に関する文言をより規範性が低くするアプローチを適用することを推奨する。この2つのアプローチの組み合わせより、開示すべき項目の数と開示内容の詳細さに関する課題に対応できると考える。

期中財務諸表

我々は、期中財務諸表における開示の範囲は期中財務報告の目的に照らして決定すべきであると考えており、期中財務報告の目的に合致するために、年次財務報告のベースライン評価に基づくアプローチとは異なるアプローチの開発が必要と考える。

このレターに添付された付録 A は回答者のための質問への回答であり、付録 B は財務諸表注記の範囲に関する我々の見解を示している。

我々のコメントが、審議会の今後の審議に貢献することを期待する。

西川 郁生

企業会計基準委員会 委員長

付録 A 回答者のための質問への回答

質問 2: 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。

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、以下の項目を明示的に含んでいないように思われるため、追加することを示唆する。

- a. 非認識後発事象
- b. 企業結合に関する補足プロフォーマ情報

これらを財務諸表注記に含める根拠は、質問 3 へのコメントにおいて説明している。

質問 3: 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でない情報を識別しているか。

我々の見解では、いくつかの意思決定用の質問は、将来キャッシュ・フローの見通しの評価に役立つが、財務諸表注記に含めるのは適切でない情報を識別している。

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、まず報告企業全体に関する一般的な情報に係る質問グループをレビューした。我々の発見事項の要約は、以下の通りである。

a. 質問 G2b

この質問が企業結合に関する補足プロフォーマ情報を含んでいるかどうか明確でない。企業結合によって実質的に報告企業の連続性が失われている場合、補足プロフォーマ情報は比較可能性及び企業の将来キャッシュ・フローの見通しの評価への有用性の観点から重要であり、財務諸表注記に含まれることを明示すべきと考える。

b. 質問 G2c

連結会社間の取引及び残高の消去に関する記述は、米国基準について知識がある利用者を想定した場合、追加的な情報を提供するものではないため、将来キャッシュ・フローの見通しの評価に役立たないと考える。

c. 質問 G3c

資金不足に関する懸念に対処するための計画や戦略の記述は、財務諸表注記に含めず、財務諸表外（例：リスク情報、MD&A）で報告すべきである。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

ある。

次に表示科目に関する情報及び将来キャッシュ・フローについての企業の見通しに影響を与える可能性のある他の事象又は状況に関する情報に係る質問グループをレビューした。

我々は付録 B に記述の通りに、情報をカテゴリー分けして、財務諸表注記の範囲を検討した。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。
- ▶ 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含まれる。定性情報には、事実関係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、財務諸表外（例：リスク情報、MD&A）で報告される。
- ▶ 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。

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。

2 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を含む。

▶ 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非認識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、定性情報は事実に関する説明的記述に限定される。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は含まれない。

▶ 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、非認識後発事象の開示は、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非認識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、定量情報と事実に関する説明的記述だけ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非認識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、原則として財務諸表外（例：リスク情報、MD&A）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。

上記の分析に従い、以下の質問は、財務諸表注記に含めるのは適切でないものを含んでいると考える。

a. 質問 L5bcd 及び L6bcd

この意思決定用の質問は、要因の変化がその表示科目から生じるキャッシュ・フローの見通しに与える影響の指標、状況又は要因の変化の影響を軽減しうる方針、実務及び戦略の一般的記述を求めている。このような情報は、見積り目の不確実性が高い場合にのみ提供されるべきと考える。

見積りの不確実性が高い場合、カテゴリー B に該当する表示科目に関する追加的な情報は、その不確実性を忠実に表現する補足的な情報を提供するために財務諸表注記に含まれる。

一方、カテゴリー A に該当する表示科目（例：売上高）に関する追加的な情報を財務諸表注記に含めるのは適切でない。これは、事実に関する説明的記述による注記で十分な情報

を提供できるためである。

b. 質問 L8

我々は、この意思決定用の質問を財務諸表注記に含めるのは適切でないと考える。

我々の分類では、この項目はカテゴリー A における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に該当する。

減価償却資産の帳簿価格が資産の価値と乖離する状況としては、資産の市場価格が変化する場合と使用価値が変化する場合がある。

事業投資の性質を持つ資産について、市場価格の変化は、減損損失を認識する際を除いて意味をなさない。

生産用資産や知的財産に関する使用価値を開示することは、資産グループに関する自己創設のれんを開示することになる。企業価値の評価は利用者が行うものであり、作成者によって提供されたこのような情報は、利用者をミスリードしかねず、中立性を損なう可能性があることを懸念している。

c. 質問 L13c

当期の財務諸表に与えるプロフォーマの影響を財務諸表注記に含めるのは適切でないと考ええる。

我々の分類では、この項目は、カテゴリー A 又は B における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に分類される。我々の見解では、カテゴリー A の項目に関するこのような情報を財務諸表注記に含めるのは適切でない。また、新基準が見積りを含んでいてカテゴリー B に分類される場合であっても、見積りの不確実性に関する追加的な情報を提供しないため、財務諸表注記に含める必要はない。

さらに、計算方法に関する議論、関連情報の収集、算定プロセスの設計など作成者に負担が生じることを懸念している。

d. 質問 O3bc, O4, O5, O6, O7

我々の分類では、これらの情報はカテゴリー E に分類される。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、財務諸表注記に含めるのは適切でないと考ええる。

質問 4：これらの意思決定用の質問は、当審議会ではなく報告企業が適用する方が適切か。言い換えると、当審議会は各プロジェクトにおいて詳細な要求事項を設ける実務を変更して、その代わりに、本章における質問と同様の単一の全体的な要求を設けるべきか。

これらの意思決定用の質問は、審議会が開示要求の開発の基礎として適用し、報告企業は要求事項に基づいて財務諸表注記を作成するのが適切と考える。これは、報告企業がこれらの意思決定用の質問を適用して目的適合性のある情報を開示する際の負担を懸念しているためである。また、これらの質問は十分に詳細でないため、実務上のばらつきが生じる恐れがある。

質問 5：この意思決定プロセスは、当審議会がより効果的な開示要求を設定するのにうまく役立つと考えるか。そう考えない場合、どのようなアプローチがより適切か。

この意思決定プロセスは、より効果的な開示要求を設定するのにうまく役立つと同意する。ただし、本コメント募集は、将来キャッシュ・フローの見通しの評価に対する目的適合性に主な焦点を当てているため、受託責任、忠実な表現、検証可能性などの他の要素が必ずしも考慮されていないと考える。我々は、これらの要素についても検討することを薦める。

さらに、コスト・ベネフィット分析や監査可能性を十分に考慮することが不可欠である。

質問 6：本章における可能性のうちのいずれか（3.8 項及び 3.11 項参照）は、柔軟性のある開示要求を確立するための実行的で有効的な方法となるか。

質問 7：複数のアプローチが実行可能かつ有効な場合、どれが最もよく機能するか。

質問 8：本章で議論しているものよりもよく機能する他の可能性があるか。

（質問 6 から 8 に対する全般的コメント）

経営者は、内部情報を自主的に開示して資本コストを下げようとする誘因があるため、基準設定主体が開示要求を設定しなくてもよいという見解がある。経営者が内部情報を秘匿した場合、利用者はその企業を保守的に評価する可能性が高い。そのような事態を回避するために、規制がなくても経営者は自発的に情報を開示し、資本市場が効率的に機能することが期待される。

しかし実際には、経営者は自分に不利な情報を十分に開示しない傾向があるため、強制的な開示要求が必要となる。

これらの要因を考えた場合、開示の範囲はその程度の情報が強制的に開示されるべきかという見解に依存し、また、そのような見解は時代によって変化する。さらに、各国の規制当局による監督状況によっても変化する。米国には当てはまらないかもしれないが、国によっては作成者、利用者及び設定主体の議論だけでなく、規制当局も含めた議論が必要な場合がある。

（質問 7 に対する具体的なコメント）

我々は、3.11a 項と 3.11d 項を組み合わせるアプローチを推奨する。

現状、2つの課題に直面している。1つは開示すべき項目の数が多いという課題であり、もうひとつは開示内容が詳細すぎるという課題である。開示すべき項目の数については 3.11d 項に記述されているアプローチで対応できると考えている。もう一つの課題は 3.11a 項に記述されているアプローチで対応できると考える。

3.11d 項に記述されている 3つ又はそれ以上の情報項目の階層を設定するアプローチは、実務的であり、報告企業に受け入れやすいものと考えている。このアプローチにより、報告企業は自社の状況に適合した開示要求を見つけることができ、結果として財務諸表注記の分量が減少する可能性がある。

現状、開示要求が、経営上の必要性を超えた過度に詳細な分解情報を要求していることがある。この課題に対応するためには、3.11a項に記述されている開示要求の文言をより規範性が低いものとするアプローチが機能し、その結果、効率的かつ効果的な開示が期待できる。

3.11a項と3.11d項に記述されたアプローチの組み合わせは相反するものではなく、現在直面している課題を解決するのに最も有益と考える。

質問9：本章では、判断に対する目的を明確化することにより、開示の目的適合性に関する判断に対するベンチマークの提供を試みている。このアプローチの記述は、理解可能となるのに十分なほど明確か。そうでない場合、どのような点が明確でないのか。

アプローチの記述は概念的には理解可能である。

しかし、このアプローチで難しいのは、報告企業が、洗練された利用者の観点で目的適合性の判断を行う点である。本章ではかなり洗練された利用者を想定しているため、特定の財務諸表注記が将来キャッシュ・フローの見通しについての利用者の評価を重要性のある金額で変化させると見込まれるかどうか判断するのは容易でないことがある。

そのため、このアプローチをより実務的なものとするためには、追加的なガイダンスが必要と考える。利用者がどのようにベースライン評価を行っているか、どのような情報がベースライン評価の増分となりうるかを調査するアウトリーチ活動に基づいて、ガイダンスを作成することを審議会に推奨する。

また、審議会が気が付いているように、監査人や規制当局の影響も検討すべき重要な要素である。提案されているアプローチについて、監査人や規制当局から相互理解を得る活動が非常に重要と考える。

質問10：このアプローチ（又は、判断に対する目的の記述を含む何らかのアプローチ）は、目的適合性のある開示を識別するのに役立つか。役立つとした場合、それを改善するためにどのようなことを行うことが可能か。役立たないとした場合、より適切な代替案はあるか。記述されたアプローチにはどのような障害がある（もしあれば）と考えるか。

このアプローチは、目的適合性のある開示を識別するのに役立つと同意する。現状の実務では、報告企業が特定のベンチマークがなく目的適合性を判断しており、年次報告書の財務諸表注記の間でばらつきが生じていることがある。ベースライン評価に基づくアプローチを採用することにより、このような現状の実務を改善できると考える。

このベンチマーク評価に基づくアプローチに、コストとベネフィットの比較や情報の信頼性など他の要素を組み合わせることにより、より適切な開示が行われることを期待する。

質問12：様式に対する提案のいずれかが、注記での開示の有効性を改善することになるか。改善するとすれば、どの提案か。改善しないとすれば、なぜ改善にならないか。

我々は、開示の有効性を改善するために、表及び相互参照の重要性を強調する。

我が国における開示において歴史的に統一的な表形式が多く使われており、利用者から非常に有用と考えられている。

相互参照は現在も使われているが、より広範に実施されるべきと考える。これは、関連する注記が別の場所に記述されている場合、利用者はその記述を見逃すことがあるためである。

質問 14：財務諸表注記の構成について提案されている方法のいずれかが、開示の有効性を改善するか。

我々は、利用者に目的適合性がある順序でグループ化された情報を配列することに同意しない。

目的適合性に関する経営者の見解に依拠した配列は、経営者が強調したい事項に過度に焦点が当たり、投資家をミスリードすることがある。また、企業によって開示の順序が異なるため、利用者が企業間比較を行う際に、関連する情報を探すことが難しくなることがある。

質問 15：情報を財務諸表注記で構成する別の方法があるか。

財務諸表注記の構成を改善する一つのアイデアは、会計方針と関連する開示を同一の注記に含めることである。

会計方針を最初の注記で記述すべきという推奨があるため、多くの企業は、会計方針を最初に記述し、その後、貸借対照表上の順で資産及び負債に関する開示を記述している。この結果、会計方針と関連する開示が別の場所に記述されており、利用者が注記間の関係を理解するのが難しくなっている。また、報告企業が情報を重要な会計方針とその他の注記に分けることを強いられる場合がある。

会計方針と関連する開示を同一の注記に含めることによって、利用者の観点から財務諸表の理解可能性が向上することを我々は期待する。

質問 16：本章における可能性のいずれかが、期中財務諸表に係る開示の有効性を改善すると考えるか。

質問 17：期中財務諸表に係る開示要求に関して決定を行う際に当審議会が使用するフレームワークが期中報告の有効性を改善すると考える場合には、当審議会が期中財務諸表に係る開示要求を設定する際にはどのような要因を検討すべきか。

質問 18：期中財務諸表に係る開示を決定する際に報告企業が使用するためのフレームワークが期中報告の有効性を改善すると考える場合には、報告企業が期中財務諸表に係る開示要求を提供する際にどのような要因を検討すべきか。

質問 19：期中財務諸表に係る開示を示す当審議会、報告企業、又は両方についての開示の開発に関して、どのような障害があると思うか。

(質問 16 から 19 に対する全般的なコメント)

我々は、期中財務諸表における開示の範囲は期中財務報告の目的に照らして決定すべきであると考えており、期中財務報告の目的に合致するために、年次財務報告のベースライン評価に基づくアプローチとは異なるアプローチの開発が必要と考える。

期中財務報告のベースライン評価は、前期の年次財務諸表及び注記を基礎とし、期中要約財務諸表の考慮のために調整されるとしても、調整後のベースライン評価は期中財務報告の目的に必ずしも合致しないことがある。例えば、期中財務報告の目的が適時性に重点が置かれているのであれば、ベースライン評価によるアプローチでは過剰な開示となってコストがベネフィットを上回る可能性がある。さらに、適時に期中財務諸表を作成及び公表するのが困難となる場合がある。

質問 20：会計方針の要約の開示について 7.8 項で記述している要求事項への変更は、開示の有効性を改善することになるか。

7.8 項で記述している要求事項への変更に同意する。

利用者が会計基準や関連する報告要求について知識があると想定した場合、現状の実務における会計方針の要約は不必要な記述を含んでいると考える。

この変更により、注記の分量の削減だけでなく、理解可能性の改善が期待される。さらに、質問 15 に対するコメントで先に議論した通り、重要な会計方針と関連する開示を同一の注記に含めることを推奨する。

質問 21：会計方針の要約に、業種固有の会計方針に関する情報を含めるべきか。

会計方針の要約に、業種固有の会計方針に関する情報を含めるべきと考える。

利用者が会計基準や関連する報告要求について知識があると想定した場合でも、業種固有の会計方針について十分な知識があることを想定するのは難しい。

質問 22：財務諸表注記の分量の大幅な削減となるような短期的に修正又は除去できる他の要求されている開示があるか。

短期的に財務諸表の分量の大幅な削減となる開示は見受けられない。

我々は、今後近い将来は、開示フレームワークに焦点を当てることを審議会に推奨する。適切な開示フレームワークに基づいて開示要求の設定を行うことによって、最終的に財務諸表注記の分量の削減につながることを期待する。

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		
			財務諸表本体に認識		財務諸表本体に認識されていない		
			見積り*6以外により測定される項目	見積り*6により測定される項目	未認識項目	非認識後発事象	非認識後発事象以外
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*1	○	○	○	○	×
	定性	事実関係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*3	○	○	○	×	×
		リスクに関連する対応計画や戦略の記述	×	×	×	×	×
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*4	×	○	×	×	×
	定性	関連する説明的記述*5	×	○	×	×	×

○原則として含まれる
 ×原則として含まれない

- *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 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を含む。
- *3 リスクへのエクスポージャー、測定の不確実性の記述を含む。
- *4 プロフォーマ、感応度分析により算定された金額を含む。
- *5 使用されたインプット、モデルの説明を含む。
- *6 「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。