

## 解説

# FASBの公開草案 「財務報告のための概念フレーム ワーク：財務諸表に対する注記」



米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



## はじめに

2014年3月4日、米国財務会計基準審議会（FASB）は、財務会計概念書案（公開草案）「財務報告のための概念フレームワーク：第8章『財務諸表に対する注記』」（以下「本公開草案」という。）を公表した。コメント期限は、2014年7月14日である。

本稿では、本公開草案について概説する。なお、本公開草案は年次財務諸表と四半期財務諸表の両方を扱っているが、本稿では、年次財務諸表について解説する。

FASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASBの公式見解は、

厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

## 背景

### (1) 開示フレームワーク・プロジェクト

2009年7月、FASBは、さまざまな市場関係者からの要請に応え、財務諸表における開示について、より効果的で整理され、無駄の少ないものとするを意図した包括的なフレームワークを開発することを目標とした、開示フレームワーク・プロジェクトに取り組むことを決定した。

2012年、FASBはコメント募集「開示フレームワーク」を公表し、84通のコメントが寄せられた。本公開草案では、これらのコメントやアウトリーチ活動を通じて寄せられた意見を踏まえたFASBの見解が示されている。

### (2) 概念フレームワーク・プロジェクト

FASBは、1978年の財務会計概念書を皮切りに、2000年までに7つの財務会計概念書を公表した。

2004年、FASBと国際会計基準審議会（IASB）は、概念フレームワー

クに関する共同プロジェクトに着手し、FASBは2010年に財務会計概念書第8号を公表した。しかし、同年、FASBとIASBは、他の主要プロジェクトが完了するまで概念フレームワーク・プロジェクトの作業を延期することを決定した。

IASBは、2011年のアジェンダ・コンサルテーションの結果を踏まえ、2012年に概念フレームワークに関するプロジェクトを単独で再開し、その範囲に開示を含めることとした。その後、IASBは、開示について、概念フレームワークは上位の原則のみを含めることとし、より詳細な作業は開示に関する取組みプロジェクトにおいて扱うこととした。

FASBは、概念フレームワークを全面的に見直す必要はないとの結論に至り、既存の概念フレームワークの改善に焦点を当て、短期的に会計基準設定活動に便益をもたらす論点を優先的に扱うことを決定した。2014年1月、FASBは概念フレームワーク・プロジェクトの作業を再開した。

## 財務諸表に対する注記に示される情報の種類

財務諸表の本表において認識される金額及びこれらに関連する説明によって提供される情報は、資源の提供者によるキャッシュ・フローの見通しの評価に不可欠であるが、そのような形で提供できる情報には、自ずと限界がある。行項目、あるいは報告企業以外の容易に利用可能な情報源から読み取ることができない情報は、資源の提供者の意思決定に著しい影響を与える可能性がある。したがって、財務諸表に対する注記は、財務諸表の本表において提供できないか、財務諸表の本表において提供されていない、目的適合性のある情報を提供する。

### (1) 行項目に関する追加的な情報

財務諸表に対する注記は、財務諸表の本表における情報を詳しく説明するために、特定の行項目に関する情報を提供する。行項目の金額及びその説明のみでは、利用者が報告企業に資源を提供するかどうかの意思決定に役立つ情報を、必ずしも十分に提供しない。物理的な状況、契約条件、カウンターパーティの履行能力等に基づく資産の性質、条件又は品質は、行項目（又は関連する行項目）の金額とその説明のみから明らかではないことが多い。同様に、負債性又は資本性金融商品の性質、条件その他の特徴に関する重要な情報は、単に行項目の金額及びその説明から読み取ることができない可能性がある。さらに、収益、費用、利得及び損失の性質とそれらが発生した理由は、行項目から明らかではなくても、類似又は関連する現象が、将来、発生する確率を評価すること等

に資する上で利用者にとって重要である可能性がある。

### (2) 報告企業に関する情報

財務諸表に対する注記は、報告企業の性質、その報告企業の活動、その報告企業に適用される特別な制約又は特権並びに他の企業と比較したその他の長所及び短所に関する一般的な情報を提供する。2つの異なる企業が同一の資産又は負債を有している場合であっても、将来キャッシュ・フローに対する影響が非常に異なる可能性があるため、資源の提供者は、財務諸表の行項目が将来キャッシュ・フローに与える潜在的な影響を評価する上で、適切な文脈又は背景を知る必要がある。例えば、一定期間保有後に売却する目的で子会社を取得する報告企業と、コングロマリットとして事業を行うために子会社を取得する報告企業とでは、資源の提供者のキャッシュ・フローの見通しに関する評価は大きく異なることになる。また、別の例として、2つの報告企業が同一の履行義務を有している場合に、一方が法律上、ライセンスを有する事業者が義務を履行しなければならないのに対し、他方はそのような制約を受けていないことがある。このような情報は、報告企業の名称又は行項目の説明から明らかではなく、報告企業以外の情報源から容易に利用可能となっていない。

### (3) 行項目に影響していないものの、将来キャッシュ・フローに影響を与える可能性のある情報

財務諸表に対する注記は、将来キャッシュ・フローに影響を与えることが確実であるか、その可能性があるものの、いまだ行項目に影響していない、過去の事象又は現在の状況に関する情報を提供する。この種の事象又は

状況の影響は、報告企業の権利（若しくは報告企業に対する請求権）の創出又は既存の権利（若しくは請求権）の変動をもたらしていない（あるいはもたらしているかどうかを判断できない）ために認識されていないことがある。また、権利（若しくは請求権）の創出又は変動が認識要件を満たしていなかったり、FASBが認識を禁止するか、認識を要求していなかったりするために認識されていないことがある。

## 財務諸表に対する注記の限界

FASBは、過剰な開示は、利用者が重要な情報を見落とし、報告企業にとって煩雑となる可能性があることに敏感でなければならないとしている。このことを踏まえ、財務諸表に対する注記において情報を要求する規定には、少なくとも、3つの限界がある。

### (1) 目的適合性

開示規定を設けるかどうかのFASBの判断は、報告企業に固有の概念である重要性よりも幅広く、一般的な目的適合性を考慮して行わなければならない。開示規定は、それが最も重要な特定の報告企業についてのみ適用するようにすることが理想である。しかし、ほとんどの開示は、幅広い範囲の報告企業に適用される可能性があり、その範囲は年によって変わる可能性がある。したがって、重要性の判断は個々の報告企業が行わなければならないが、FASBは、報告企業が重要性を判断できないほど厳格に規定するべきではない。

### (2) コスト制約

財務諸表に対する注記には、財務報告一般に適用されるコスト制約が

適用される。その情報が個別の報告企業に固有のものではなく、報告企業以外の情報源から費用対効果の高い形で利用可能であり、かつ、知識のある利用者であれば、その情報の必要性及び利用可能性を理解しているべきである場合には、財務諸表に対する注記において情報を提供するコストは、通常、その便益により正当化されない。

資源の提供者は、例えば、会計基準のコード化体系や一般的な会計実務、よく用いられている価格算定モデル、米国証券取引委員会（SEC）の規則等の情報について理解しており、これらにアクセスできることが見込まれている。会計処理の方法の開示が重要となるのは、代替案が認められているか、会計処理の方法が明らかではないか、会計処理の方法を変更した場合である。よく用いられる数学的モデルのしくみの開示が重要であることは滅多にない。

FASBは、SECに提出する財務諸表その他の規制に基づく報告書等において報告企業が提供することが要求されている情報を、財務諸表に対する注記において要求しないようにする。しかし、報告企業が同じような情報を他の方法により提供している場合であっても、財務諸表に対する注記にその情報の開示を要求することを検討することに正当な理由がある場合がある。例えば、全ての企業がその情報を提供することが要求されているとは限らず、また、その情報が、財務諸表に含まれる情報と同程度に適時性があり、完全性があり、精査及び検証を受けているとは限らない。

### (3) 将来志向の情報

資源を提供するかどうかの意思決

定には、報告企業の将来キャッシュ・フローの見通しの評価が含まれる。資源の提供者は、将来の事象及び状況について見積りや仮定を行うが、少なくとも、自らの予測又は評価と比較するために用いることで、財務諸表に対する注記に将来志向の情報を含めることの便益を享受する可能性がある。報告企業にそのような情報を要求することが、コスト制約によって必ず妨げられるとは限らない。報告企業によっては、予測若しくは予算（又はその両方）を作成するか、詳細な数値目標を設定しており、そのような場合には、将来志向の情報を作成する追加的な直接コストは、それほど重要ではないことがある。

しかし、特定の将来志向の情報を提供することにより、財務諸表の発行者（そして、究極的にはその投資者及び債権者）に潜在的に重要な、不利な結果をもたらすことがある。特定の不確実性がある事象や未知の将来の事象で、経営者の支配が及ばないものについての予測等に関する情報は、それが実際に発生したときに、重要性があるほどに異なっていることがあるため、最も懸念される。潜在的な結果には、訴訟又は訴訟の可能性及び信用の失墜等が考えられる。

財務報告の目的は、報告企業の経営者が将来キャッシュ・フローの見通しを評価することを要求しておらず、投資者及び債権者が自らその評価を行う上で資する情報を提供することを要求している。したがって、報告企業にとって最も不利な結果をもたらす可能性のある将来志向の情報を、FASBが財務諸表に対する注記において開示することを要求する必要はない。

上記にかかわらず、以下の少なくとも3種類の将来志向の情報については、有用な開示となる可能性があり、上記ほどの不利な結果をもたらさないことが見込まれる。

#### ① 測定のインプットに用いた見積り及び仮定に関する情報

測定のインプットに用いた見積り及び仮定に関する情報の多くは将来志向であり、自己開発されたものである。これらのインプットに関する情報は、行項目の忠実な表現の重要な一部であり、将来の事象の予測等による不利な結果のリスクほどのリスクを創出しないことが多い。このようなインプットの多くは、（現在の市場価格の見積りである）公正価値測定に関連しており、報告企業自身の視点ではなく、市場の視点を反映しており、既存の状況及び、現在、利用可能な情報に基づくことが要求されている。また、これらのインプットは、確率加重されるか、リスク及び不確実性を反映した率により割引かれる。

報告企業に固有の測定のインプットの結果であっても、それは既存の状況に基づき、報告日におけるその項目に対する報告企業の視点を表現することを意図しており、予測であることを意図していない。しかし、報告企業に固有の測定には、（残存価額、耐用年数、貸倒率等）行項目の忠実な表現にとって重要な、将来の事象に関する推測又は予測が含まれる。これらの情報は財務諸表の行項目に含まれる金額を説明するため、FASBはこれらのインプットについて開示を要求するかどうかを検討することは適切である。これに対し、将来の売上取引に関連する将来の収益又はその収益の時期の見積りは、

過去の事象又は現在の事象若しくは状況に関連しておらず、資産又は負債の現在の測定値に対するインプットでない限り、財務諸表に対する注記に含めることは不適切である。

## ② 経営者の支配が及ぶ項目に関する既存の計画及び戦略に関する情報

経営者の支配が及ぶ項目に関する既存の計画及び戦略は、一般的に、財務諸表に対する注記において開示されないものの、報告日における長期性資産の売却計画のような例外もある。このような将来志向の情報は、経営者のその時点での計画を表しているにすぎず、経営者の支配が及ばない不確実性のある事象に関する主張を含まず、経営者の約束を表すものでもない。

## ③ 特定の将来の変動の影響に関する情報

場合によっては、経済状況の考えられる将来の変動がどのように行項目（又は報告企業）に影響を与えるのかについての目安なしに、特定の行項目（又は報告企業）のキャッシュ・フローに対する潜在的な影響を読み取ることが困難であることがある。

このような情報を提供する方法の1つとして、例えば、市場金利の100ベース・ポイントの変動というように、経済状況の特定の変動の影響を定量化するという方法がある。その情報が数学的モデルへのインプットを変更した結果を反映しており、その影響が会計基準において特定されたものであり、かつ、経営者による予測ではないことが明確に説明されている場合に、FASBがこのような情報を要求することがある。

## 財務諸表に対する注記の内容

### (1) 行項目に関する追加的な情報

一部の行項目については、注記において追加の説明をすることなしに理解することが可能であるが、多くの行項目については、行項目の金額及びその説明並びに報告企業以外の容易に利用可能な情報源から費用対効果が高い形で収集できるものから得られる情報よりも多くの情報を必要としている可能性が高い。

行項目を十分に理解する上で必要な情報の量は、多くの要因に左右される。一部の資産及び負債は、単純である。多くの場合、売掛金及び買掛金又は有形固定資産については、行項目の金額及びその説明によって得られる情報よりわずかに多くの情報があればよい。同様に、一部の収益及び費用は、反復的な現金取引の結果として生じ、利用者が必要とする情報のほとんど全てが、行項目の金額及びその説明によって得られることがある。これに対し、高度に複雑な金融商品又は高度に複雑な取引から生じる利得又は損失については、より多くの説明が必要となることがある。

資源の提供者がキャッシュ・フローの見通しを評価する上で目的適合的な、行項目に関する追加的な情報の性質は、その行項目が何を表しているのかに依存する。例えば、資産には、物理的なもの、契約若しくは法律に基づくもの、無形のもの等がある。同様に、負債には、契約、法律又は裁判により生じるものがあり、収益、費用、利得及び損失には、反復的なものや通常ではないものがあり、現金取引、経過勘定又は見積り

によって生じるものがある。いずれの場合も、提供すべき情報の組合せは異なり得る。

特定の行項目に影響を与えるか、新しい行項目を要求する、新しい会計基準を開発するか、既存の会計基準を更新する都度、FASBは、その特定の行項目について提供しなければならない情報を検討する。18頁の【図表1】は、そのプロセスに資するために設計されており、検討の対象となる行項目の性質に関する一連の質問に対し、答えが「はい」である場合、それはFASBが開示を要求することを検討すべきであることを示し、検討すべき開示の種類のリストが示されている。いうまでもなく、行項目は個々に異なるため、ある質問について答えが「はい」であるからといってFASBが自動的に開示を要求することになるわけではない。いずれの状況においても、判断が必要となる。

行項目に関連して、以下の2つの点は【図表1】に含めていない。特定の行項目に関連して新しい会計基準を開発するか、既存の会計基準を更新する上で生じないためである。

第1に、会計基準のコード化体系は、会計処理すべき現象のほとんどを扱っているものの、不十分である可能性があり、また、将来、新しい現象が生じる可能性がある。会計基準のコード化体系が扱っていない重要な現象についてどのように会計処理するのか、報告企業が自ら決定しなければならない場合、利用者は、ほぼ確実に、その報告企業が用いた会計処理の方法について、その方法を用いることとした理由を含め、情報を必要とする。

第2に、誤謬の訂正に関する開示

は、行項目の変動に関する追加的な説明である。利用者は、報告企業の財政状態の変動が、誤謬の訂正によるものであるのか、通常の反復的な取引によるものであるのかについて関心がある。

## (2) 報告企業に関する情報

資源の提供者が知らなければ、十分に情報を得た上で資源の配分に関する意思決定を行う能力を毀損するような、報告企業に関する一般的な情報にはさまざまなものがある。それぞれの報告企業が財務諸表に対する注記において提供すべき一般的な情報は、報告企業の性質及びその活動並びに他の情報源からの情報の利用可能性により、その種類と分量が大きく異なる。

### ① 報告企業及び報告企業の活動に関する情報

多くの報告企業の主たる活動の性質は明らかであり、一般の人にもよく知られているため、財務諸表に対する注記において詳述する必要はない。しかし、一部の報告企業については、そのような報告企業が従事している活動について、十分な知識がある投資者又は債権者であっても、よく知られていないことがある。また、一部のよく知られている報告企業の反復的な活動が、一般に想定されているよりも複雑であったり、多様であったりすることがある。さらに、報告企業によっては、資源配分に関する意思決定に潜在的に重要な影響がある、付随的な又は不規則の活動に従事していることがある。

### ② 制約、特権、長所及び短所

一部の報告企業は、全ての企業に適用される法律（例えば、税法や土地の用途制限）以外の制約又は特権がほとんどない状態で事業を行って

いる。その他の報告企業は、規制に基づき、制約が課されているか、特権が与えられている（又はその両方である。）。さらに、その他の報告企業は、重要な契約上、法律上又は司法上の制約又は長所を有している。また、別の他の報告企業は、政府補助金又は単一若しくはごく少数の得意先、仕入先又は資金調達先に強く依存している事業を有している。資源配分の意思決定に重要な影響を与えてきたか、今後、与える可能性があるこのような情報は、開示の候補となる。

### ③ 関連当事者及び関連当事者との取引に関する情報

ほとんどの報告企業は、その所有者、経営者、親会社、子会社、共通支配下にある企業、又は重要な投資を行っている他の企業と相互関係を有している。その相互関係が存在することにより、相互関係について知らなければ見込んでいたであろう状況、取引又は事象とは異なる状況、取引又は事象がもたらされる場合に、その相互関係に関する情報は、資源配分の意思決定に重要な影響を与える可能性がある。したがって、このような相互関係及びその相互関係が、状況、取引又は事象に与える影響は、開示の候補となる。

### ④ 法律上の企業及びセグメントの分解表示

（行項目レベルに対して）報告企業レベルでの分解表示は、情報を財務諸表に対する注記において提供する理由になると考えられる。その情報は、連結グループの分解表示又は活動別、地域別若しくは別個に管理されている単位別の分解表示であることがある。

連結財務諸表は、対外的に企業グ

ループが単一の企業であるかのように見せる。外部から見た人は、より複雑な構造になっていることを知っている可能性が高い（そして多くの場合、知っているべきである）ものの、報告企業がその構造について追加的な情報を提供しない限り、キャッシュ・フローに影響を与える可能性について読み取ることはできない。場合によっては、報告企業は、不確実性がある状態で、子会社又は変動持分事業体を連結財務諸表に含めるかどうかの意思決定を行っている。そのような意思決定及び関連する不確実性に関する情報は、開示の候補となる。

多くの営利企業は、著しく異なる製品又はサービスを提供したり、将来キャッシュ・フローの見通しに対して異なる影響がある複数の地域で事業を行ったりする等、さまざまな活動に従事している。また、連結グループの異なる部分について、別個に又は異なる形で管理したりしている。これらの部分（セグメント等）に関する説明並びに資産、負債及び経営成績の目安に関する情報は、開示の候補となる。

報告企業に関する追加的な情報を提供する開示は、FASBが個別の行項目についての会計基準を開発する際に考慮されない。このような開示は、これまで、別個の会計基準の対象となっており、将来もそうなる可能性が高い。例えば、セグメント、関連当事者との取引、及び連結に関する開示は全て、別個の会計基準として開発された。したがって、報告企業に関する情報については、【図表1】のような質問を設けていない。

**(3) 行項目に影響を与えていないものの、将来キャッシュ・フローに影響を与える可能性のある情報**

いまだ行項目に影響を与えていないものの、報告企業の将来キャッシュ・フローの金額又は時期に影響を与える可能性がある事象及び状況は、多数存在する。報告企業は、コスト制約その他の財務諸表に対する注記に提供される情報の限界を踏まえ、これらの事象及び状況に関する情報を提供しなければならない。

資源配分的意思決定に目的適的な事象に関する情報には、事象が発生した旨、事象の説明及び他の企業が関わっている場合には、それに関する情報が含まれる。例としては、過大請求及び懲罰的損害賠償として報告企業に対して10億ドルの支払い

を求める顧客集団による訴訟の提起や、報告企業と顧客の間の5億ドルのサービス提供契約の締結等が挙げられる。

事象が特有のものであり、頻度が低く、通常ではないものであるのか、それとも、反復的なものであるか、また、その事象が反復的かつ頻度が高い事業活動に対して継続的な影響があるのかといったことも、資源の提供者は重要であると考えられる可能性が高い。資源の提供者はまた、訴訟の恐れ又は法令違反の申立て等の事象が究極的に報告企業に著しい影響を与える確率及び影響がある場合のその考えられる影響の現在の測定値に関する報告企業の判断について、関心がある可能性が高い。

さらに、報告企業が事象の影響を

認識しないことを意思決定する上で不確実性を評価した場合、利用者は、類似の事象を経験した他の企業との比較を行うために、少なくとも、その不確実性が何であったのかについての目安を必要とすることがある。

21頁の【図表2】には、いまだ行項目に影響を与えていないものの、報告企業の将来キャッシュ・フローの金額又は時期に影響を与えるかその可能性がある事象又は状況に関する、3つの質問を含めている。これらの事象は、会計基準設定プロジェクトにおいて扱われている行項目に関連していることがあり、開示を要求することが適切であると判断されることがある。例としては、潜在的な訴訟又は法令違反の疑いが挙げられる。

**【図表1】意思決定のための質問：行項目に関する情報**

質問	開示を検討する情報
<p>L1 将来キャッシュ・フローの見通しの評価に影響し、かつ、行項目の説明のみでは十分に伝達されない、その行項目によって表される現象（例えば、基礎となる権利、義務又は取引）の性質又は品質に関する情報があるか。</p>	<p>(a) 利用者が参考資料その他の情報源にアクセスすることにより現象について理解できるような、その現象に関する十分な（通常は定量的ではなく定性的な）情報。                      (b) 利用者が他の情報源から十分な情報を得ることができないことが合理的に予想される場合、現象が将来キャッシュ・フローの見通しにどのような影響を与え得るのかを理解する上で十分に詳細な、その現象の性質に関する説明。</p>
<p>L2 行項目は以下のいずれかを表しているか。                      (a) 報告企業が発行又は保有する金融商品。                      (b) その他の契約又は拘束力ある文書。                      (c) その他の拘束力ある合意。</p>	<p>(a) 将来キャッシュ・フローの見通しを評価する上で必要な条件（義務及び権利）。例としては、支出又は収入の金額及び時期、金利、その他要求される履行の性質及び時期、コール又はプットのオプション、並びにペナルティー又はボーナスに関する条項が挙げられる。                      (b) 項目が資産である場合、財務諸表日における、カウンターパーティの不履行リスク（信用リスク又は他の資産若しくはサービスが引き渡されないリスク）。                      (c) カウンターパーティの不履行が報告企業の財務諸表に与える潜在的な影響。                      (d) 報告企業の不履行が自身の財務諸表に与える潜在的な影響。                      (e) 契約上要求されるものの、その金額若しくは時期（又はその両方）が契約上特定されていない将来キャッシュ・フローの金額及び時期の予測。                      (f) 契約上特定されていないものの、（例えば、過去の経験又は経済的なインセンティブにより）予測されている又は発生の可能性が高い、将来キャッシュ・フローの金額及び時期の予測。                      (g) 報告企業が発行した資本性金融商品に対する請求権</p>

		<p>に関連する将来キャッシュ・フローの見通しを評価する上で必要な条件。例としては、発行済株式総数、発行済ストック・オプション数、配当及び残余財産分配時の優先順位、転換価格又は行使価格、配当受領権、並びに特殊な議決権が挙げられる。</p>
L 3	<p>行項目の基礎となる権利及び義務の存在又は所有権に不確実性はあるか。 この質問は、資産若しくは負債が存在するかどうか、又は、報告企業が資産を所有するか負債を負っているかについての不確実性に関連している点で、測定の不確実性に関する質問（質問L9）とは異なる。</p>	<p>(a) 項目の存在及び所有権の不確実性に関する説明。 (b) 報告企業の予想とは異なる形で不確実性が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わるのかについての説明。</p>
L 4	<p>行項目には、正味の将来キャッシュ・フローの見通しに異なる形で影響を与え得る、性質が異なる構成要素が含まれているか。 行項目が異なる構成要素を含む例は多くあり、これらの構成要素は必ずしも同じように将来キャッシュ・フローの見通しに影響を与えない。例として、以下が挙げられる。 (a) 異なる種類の金融商品のポートフォリオ。 (b) 異なる種類の製品、原材料、仕掛品又は完成品を含む棚卸資産。 (c) 売上に関連性のない、異なる製品又はサービスからの収益。 (d) アパート、ショッピング・モール及びオフィス・ビルを含む不動産。 (e) 企業結合により追加された事業に関連する収益。 (f) 負債と交換に取得した有形固定資産。 構成要素が異なる形で将来キャッシュ・フローの見通しに影響を与える指標の例として、以下が挙げられる。 (a) 異なる発生の頻度又は時期。 (b) 異なる反復確率。 (c) 異なる変数に対する反応又は同じ変数に対する異なる反応。 (d) 異なる見込収益率。</p>	<p>(a) 行項目の異なる構成要素の金額及び性質。 (b) 通常のものではない項目又は発生頻度の低い項目。</p>
L 5	<p>行項目に関連するキャッシュ・フローは、一般的な経済状況又は市場要因の変化によって変動するか。変動する場合、具体的な状況若しくは要因又はそれらの影響の性質は行項目の説明から明らかではないといえるか。</p>	<p>(a) (金利、株価、為替レート、住宅着工件数、失業率及びインフレ率等について) 頻度が高い変動又は重要な変動をもたらすことが見込まれる将来の経済状況又は市場要因の変化の種類に関する説明。 (b) これらの要因の変動が、行項目から生じるキャッシュ・フローの見通しにどれだけの影響を与えるのかの目安(すなわち、感応度分析)。 (c) 経済状況又は市場要因の変化の影響を軽減し得る方針、実務及び戦略に関する一般的な説明。 (d) 方針、実務及び戦略に関する過去の有効性の目安。</p>
L 6	<p>行項目に関連する将来キャッシュ・フローの見通しは、報告企業固有又はセクター固有の要因、特に頻度が高い変動又は重要な変動が見込まれる要因の影響を受けるか。また、利用者はそれらの要因又はそれらの要因の潜在的な影響を知らないことが見込まれるか。 例としては、報告企業の製品若しくはサービスの需要の高いボラティリティ、セクター若しくは報告企業に影響を与える社会的要因、差し迫った陳腐化、サプライ・チェーン上の懸念、新しい法律及び規制、熟練労働者の利用可能性、経営者の交代頻度、又は環境上の危険要因が挙げられる。</p>	<p>(a) 頻度が高い変動又は重要な変動をもたらすことが見込まれる報告企業固有又はセクター固有の要因の説明。 (b) これらの要因の変化が、行項目に与える影響の目安。 (c) 経済状況又は市場要因の変化の影響を軽減し得る方針、実務及び戦略に関する一般的な説明。 (d) 方針、実務及び戦略に関する過去の有効性の目安。</p>

L7	資産、負債、又は資本性金融商品に関する行項目の変動の原因を理解することが困難であるか。	(a) (種類別に要約された主要なインフロー及びアウトフロー又は詳細な増減明細等) 前期からの変動の原因。反復的な変動と非反復的な変動、並びに、会計処理の変更、経済状況の変化、報告企業の構成の変更及び契約上の義務又は権利の変化によってもたらされる報告金額の変動を区分することが重要である。
L8	非金融資産の品質又は効用が変化した可能性はあるか。この開示は、測定に関連しているものの、測定のみの問題ではない。生産性資産によっては、その現在価値と緊密に関連していない金額が帳簿価額とされ、その帳簿価額は、現在価値の変動に関連して変動しない。例えば、減価償却を行っている建物の価値が実際には上昇しており、その建物がキャッシュ・フローを生む潜在的な能力が増加していることがある。	(a) 変化の性質と、その変化が将来キャッシュ・フローの見通しにどのような影響を与え得るのかについての説明。この開示の目的は、会計処理及び報告によって示されない情報を提供することにある。例えば、償却性資産の帳簿価額は規則的に逓減し、効用又は価値の変動を隠すことがある。その資産は、経済的価値が逓減する率を上回る率で償却されていることがある。したがって、ある年に、その資産の価値を著しく減じる技術的な変化があっても、減損損失の認識が必要ではないことがある。経済的価値の変動が、この開示で提供することとなる情報の例である。
L9	行項目は、異なる形で測定される個別の項目(又はグループ)を含んでいるか。非常に類似しているか同一の項目について測定が異なることがあるため、この情報は、質問L4が扱う情報と異なる。同じ方法により測定された2つの項目が、市場要因の変化に対して異なる反応をすることがある。	(a) 異なる形で測定される項目(又はグループ)の説明、帳簿価額及び測定方法。
L10	行項目に対して適用された可能性がある、米国会計基準の下で認められている代替的な会計方針又は会計処理の方法はあるか。	(a) 適用した会計方針又は会計処理の方法。 (b) 会計処理の方法が通常のものではない場合、(棚卸資産の評価方法としての後入先出法等) もたらされる結果が読者の見込みに反するものである場合、又は(全部原価法と成功支出法等) 会計処理の方法が劇的に財務諸表に影響を与える場合の、その影響の規模。
L11	新しく公表された指針を採用したか、これに移行したか、あるいは、従前の方法が不適切と判断されたために、行項目に用いる会計方針又は会計処理を変更したか。	(a) 変更があった旨。 (b) 変更の理由。 (c) その変更を過年度に適用したとした場合にどのような影響を与えたか、又は、それが実行可能ではない場合、従前の方法が今年、どのような異なる情報をもたらしたか。
L12	行項目は、公表済みであるものの、いまだ発効していないか完全に発効していない会計基準に移行することにより、将来の年度に影響を受けるか。	(a) 移行の時期。 (b) 将来の財務諸表に対する予測される影響に関する説明。 (c) 容易に入手可能である場合、当年度の財務諸表に対するプロ・フォーマの影響。
L13	行項目の金額を算定する方法は、一般的なものではないか、説明から明らかではないか、その他読み取ることが困難なものであるか。	(a) (オプション価格算定モデル、マトリックス・プライシング技法又は自己開発した技法等) 行項目の金額をどのように算定したかに関する説明。ただし、(繰延税金又は不確実性のある税務上のポジションの算定方法等) 計算方法が特有のものであるか通常のものではない場合であっても、会計基準において規定されており、行項目の説明が適用された会計上の規定を示す上で十分である場合には、開示が不必要である可能性がある。



L14	<p>行項目の帳簿価額は、合理的に異なる可能性がある、仮定、判断又はその他の内部的なインプットを必要とする見積りであるか。</p> <p>この質問は、公正価値その他の現在価値の見積りに限定されない。(どの原価を含めるか等) 原価の積上げに不確実性があることがあり、市場価格に基づかない減損損失引当金は、ほぼ必ず著しい不確実性にさらされる。複数の期間にわたる、重要な見積り、仮定、判断又はその他の内部的なインプットの変動が行項目にどのような影響を与えたのかに関する情報もまた、潜在的に目的適合性がある。</p>	(a) 帳簿価額の算定方法、その金額が有する不確実性の程度、及びインプットが異なっていたらばどれだけ数字が変わっていたかについて、一般的に理解できるような、重要な見積り、仮定、判断又はその他の内部的なインプットに関する十分な詳細の開示。
L15	<p>将来キャッシュ・フローの見通しを評価する上で明らかに有用な、代替的な測定値又は測定の方法はあるか。資産又は負債について、代替的な測定値が検討される可能性がある。一例として、原価ベースの金額により報告される金融商品の公正価値がある。別の例として、後入先出法により帳簿価額が算定される棚卸資産に関する、先入先出法を用いた場合の開示がある。</p>	(a) 代替的な測定値又は測定の方法の特定。 (b) 報告された測定値と代替的な測定値の差額の規模の目安 (又は代替的な測定値の金額)。
L16	<p>明らかではないものの、行項目は、他の行項目又は他の財務諸表における行項目と直接的な関係があるか。</p>	(a) 明らかではない場合、行項目間の関係についての説明。 (b) 特定の項目の変動が他の項目に与える影響。 (c) さまざまな財務諸表における行項目間の関係の調整表。

【図表 2】意思決定のための質問：報告企業の将来キャッシュ・フローの見通しに影響を与え得る他の事象及び状況に関する情報

質問	開示を検討する情報
O1	<p>以下の事象又は状況が、報告企業の将来キャッシュ・フローが著しく異なる (大きくなるか小さくなる) 可能性をもたらし得るか。</p> <p>(a) (一般的な事業リスクではなく、具体的なことを理由とした) 報告企業に対する潜在的な訴訟又は報告企業による潜在的な訴訟。</p> <p>(b) 結果にまだ不確実性がある、既存の報告企業に対する訴訟又は報告企業による訴訟。</p> <p>(c) 既知の報告企業による法律、規制若しくは契約条件の違反又はその疑い、あるいは、法律、規制若しくは契約に基づく報告企業の権利の侵害。</p> <p>(d) その他の不確実性のある状況。</p> <p>(a) 事象又は状況が存在する旨及びその説明。</p> <p>(b) 事象又は状況の影響が、報告企業の反復的かつ頻度の高い事業活動に関連したものであるか、それとも、キャッシュ・フローに対して頻度が低いか一回限りの影響しかないものであるか。</p> <p>(c) 事象又は状況それ自体が、特有のもの又は頻度が低いものであるか、それとも、反復的又は頻度が高いものであるか。</p> <p>(d) 事象又は状況が将来キャッシュ・フローに与える潜在的な影響についての現在の測定値。</p> <p>(e) 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確率についての企業の判断。</p> <p>報告企業が正味キャッシュ・インフローの減少を最少化 (又は増加を最大化) する可能性がある計画を有していると考えられる場合、そのような行動を説明した上で、将来キャッシュ・フローに対して考えられる影響として開示した金額が、計画された行動が有効であることを仮定しているかどうかを開示しなければならない。すなわち、開示が考えられる損失を最少化 (又は利得を最大化) することができる場合、その旨開示しなければならない。報告企業がその種の損失を最少化 (又は利得を最大化) することに成功した過去の経験を有していない限り、(最少化又は最大化が失敗したと仮定した) より悲観的な金額も開示しなければならない。</p>

<p>02</p>	<p>報告企業の財務諸表において資産又は負債及び利得若しくは損失（又は収益若しくは費用）として表されておらず、認識しないとの意思決定に不確実性があり得るその他の事象又は状況はあるか（この質問には、質問01(a)及び01(b)の偶発事象を除く項目が含まれる。）。</p>	<p>(a) 事象又は状況が存在する旨及びその説明。                  (b) 資産又は負債及び利得若しくは損失（又は収益若しくは費用）を認識しないとの意思決定に当たり評価した不確実性、並びにその意思決定の理由。                  (c) 同種の事象又は状況が反復的かつ頻度の高いものであるのか、それとも、キャッシュ・フローに対して頻度が低いか一回限りの影響しかないものであるか。                  (d) 事象又は状況それ自体が、特有のもの又は頻度が低いものであるか、それとも、反復的又は頻度が高いものであるか。                  (e) 事象又は状況が将来キャッシュ・フローに与える潜在的な影響についての現在の測定値。                  (f) 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確率についての報告企業の判断。</p>
<p>03</p>	<p>過去の取引及び事象又は現在の状況から生じた契約上の権利又は義務で、将来、報告企業において認識要件を満たすことが見込まれるものはあるか。</p>	<p>(a) 未認識の義務。                  (b) 未認識の義務に関連する将来の支払い。</p>

おわりに

本公開草案では、財務諸表に対する注記に関連する概念上の論点を扱っている。FASBは、ここで開発された概念について、将来、開示規定を設ける場合に用いる場合に限らず、既存の開示規定を評価するためにも用いることを意図している。

なお、本公開草案は、開示規定に

関するFASBの意思決定の首尾一貫性を促進するものであるが、開示フレームワーク・プロジェクトでは、開示規定を満たすに当たり、報告企業が適切に裁量権を行使するための意思決定プロセスについても検討している。ただし、この報告企業の意思決定プロセスについては、概念フレームワークの一部とはせず、会計基準更新書案として別個に公開する予定である。

【参考文献】

Financial Accounting Standards Board, *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts (Exposure Draft), Conceptual Framework for Financial Reporting "Chapter 8: Notes to Financial Statements,"* March 4, 2014.

教材コード	J020695
研修コード	2104
履修単位	1単位