

2008年10月

ディスカッション・ペーパー

# 財務諸表の表示に関する 予備的見解

コメント募集期限：2009年4月14日



ASBJ 

 FASF



International  
Accounting Standards  
Committee Foundation®



ディスカッション・ペーパー  
財務諸表の表示に関する予備的見解

コメント募集期限：2009年4月14日

This discussion paper *Preliminary Views on Financial Statement Presentation* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only.

The discussion paper has been prepared as part of a joint project by the IASB and the US Financial Accounting Standards Board and it sets out the boards' preliminary views. Those views may be modified in the light of comments received before being published as an exposure draft of a proposed standard.

Comments on the contents of the discussion paper should be submitted in writing so as to be received by **14 April 2009**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright© 2008 IASCF®

All rights reserved. Copies of the discussion paper may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This Japanese translation of IASB's discussion paper contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The Japanese translation is copyright of the IASCF.



The IASCF logo/'Hexagon Device', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASCF.

**Additional copies of this publication may be obtained from:**  
**IASC Foundation Publications Department,**  
**1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**  
**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749**  
**Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

ディスカッション・ペーパー

財務諸表の表示に関する予備的見解

コメント募集期限：2009年4月14日

本ディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」は、コメントを求めることを目的に、国際会計基準審議会（IASB）によって公表されたものである。

本ディスカッション・ペーパーは、IASB と米国財務会計基準審議会による共同プロジェクトの一部として作成されたものであり、両ボードの予備的見解を示したものである。これら見解は、提案される基準の公開草案の公表前に受領したコメントを踏まえて、修正される場合がある。

本ディスカッション・ペーパーの内容に対するコメントは、2009年4月14日までに届くよう、文書で提出されなければならない。回答者は、IASB のウェブサイト（[www.iasb.org](http://www.iasb.org)）に、「コメントの募集」のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は、回答者が守秘を要求しない限り、公開の記録として取り扱われる。しかしながら、そのような要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がない限り、通常は認められない。

IASB、国際会計基準委員会財団（IASCF）著者及び出版社は、本出版物の内容を信頼して行為を行う、或いは行為を差し控える者に対して生じる損失については、たとえそれが過失などによるものであっても、当該損失に責任を負うものではない。

コピーライト © 2008 国際会計基準委員会財団（IASCF）®

すべての権利は保護されている。本ディスカッション・ペーパーのコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーがIASCFの著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限り、IASB へ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本出版物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IASCF による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本出版物に含まれているIASBのディスカッション・ペーパーの日本語訳は、IASCFが指名したレビュー委員会による承認を経ていない。日本語訳は、国際会計基準委員会財団（IASCF）の著作物である。



IASCF のロゴである‘Hexagon Device’、‘eIFRS’、‘IAS’、‘IASB’、‘IASC’、‘IASCF’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘国際会計基準’、‘国際財務報告基準’及び‘SIC’はIASCFの商標である。

**本出版物の追加のコピーは、IASCF 財団から入手できる。**

**Publications Department, 1st Floor,**

**30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749**

**Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

## 目次

	パラグラフ
<b>コメント募集</b>	
<b>要約</b>	S1 - S14
<b>第1章：序説及び範囲</b>	1. 1 - 1.22
<b>背景</b>	1. 1 - 1. 5
<b>プロジェクトの目的</b>	1. 6 - 1.17
表示がなぜ重要なのか	1. 7 - 1.10
情報は財務諸表で首尾一貫して表示されていない	1.11 - 1.13
情報は財務諸表で十分に分解されていない	1.14 - 1.17
<b>プロジェクトの範囲</b>	1.18 - 1.22
影響を受ける企業	1.18
プロジェクトの範囲に関する論点	1. 1 - 1.22
<b>第2章：財務諸表の表示の目的と原則</b>	2. 1 - 2.79
<b>財務諸表の表示の目的</b>	2. 1 - 2.13
一体性の目的	2. 5 - 2. 6
分解の目的	2. 7 - 2.11
流動性及び財務的弾力性の目的	2.12 - 2.13
<b>財務諸表の表示の原則及び関連する適用指針</b>	2.14 - 2.16
一体性のある財務諸表の表示	2.15 - 2.18
セクション及びカテゴリーにおける情報の区分	2.32 - 2.26
意味のある小計の表示	2.23 - 2.26
<b>セクション及びカテゴリーにおける情報の分類</b>	2.27 - 2.79
セクション及びカテゴリーの定義	2.31 - 2.38
追加的な分類指針	2.39 - 2.48
情報の区分及びセクション及びカテゴリーへの 分類に関する予備的見解の根拠	2.49 - 2.79
<b>財務セクションの定義</b>	2.52 - 2.62
所有者持分	2.52 - 2.55
負債	2.56 - 2.59
資金管理資産	2.60 - 2.62
<b>事業セクションの定義</b>	2.63 - 2.67
現金の分類	2.68 - 2.70
非継続事業の活動	2.71 - 2.73
法人所得税	2.74 - 2.75

報告セグメントレベルでの分類	2.76 - 2.77
金融サービス企業への適用	2.78 - 2.79
<b>第3章：目的と原則が各財務諸表に及ぼす影響</b>	<b>3. 1 - 3.95</b>
<b>財政状態計算書</b>	<b>3. 2 - 3.23</b>
資産及び負債の流動性及び財務的弾力性に関する情報の表示	3. 2 - 3.13
すべての企業ではなく、一部の企業に短期及び長期のサブカテゴリーへの分類が要求される理由	3. 4 - 3. 6
なぜ営業サイクルに基づく流動・非流動区分に代えて短期・長期の区分とするのか	3. 7 - 3. 8
予測される実現と契約上の満期日	3. 9 - 3.10
分類財政状態計算書に関する	
現行の実務がどのように変更となるか	3.11 - 3.13
財政状態計算書での現金の表示	3.14 - 3.18
測定基準が異なる類似の資産及び負債の分解	3.19 - 3.21
資産合計及び負債合計	3.22 - 3.23
<b>包括利益計算書</b>	<b>3.24 - 3.69</b>
単一の包括利益計算書	3.24 - 3.41
包括利益の構成要素としての純損益	3.34 - 3.36
包括利益の構成要素としてのその他の包括利益	3.37 - 3.41
収益及び費用項目の分解	3.42 - 3.54
性質及び機能により分解する理由	3.51 - 3.52
性質別の分解及び機能別分解が実務に与える影響	3.53 - 3.54
包括利益計算書における法人所得税の配分	3.55 - 3.62
包括利益計算書における為替差損益の表示	3.63 - 3.69
取引による損益	3.63 - 3.68
換算差損益	3.69
<b>キャッシュ・フロー計算書</b>	<b>3.84 - 3.87</b>
キャッシュ・フロー計算書のカテゴリーの変更	3.70
キャッシュ・フロー計算書の現金とは何か	3.71 - 3.74
現金同等物からのキャッシュ・フローを相殺（純額表示）	3.73 - 3.74
収入及び支出の分解	3.75 - 3.83
営業キャッシュ・フローの表示方法としての直接法と間接法	3.76 - 3.80



<i>営業活動による現金の受払に関する情報の取得</i>	3.81 - 3.83
<b>所有者持分変動計算書</b>	<b>3.84 - 3.87</b>
<b>包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における バスケット取引の影響の表示</b>	<b>3.88 - 3.95</b>
配分	3.91 - 3.93
非配分	3.94 - 3.95
<b>第4章：財務諸表の注記</b>	<b>4.1 - 4.53</b>
<b>分類に関する会計方針</b>	<b>4.2 - 4.4</b>
<b>流動性及び財務的弾力性の目的に関する情報</b>	<b>4.5 - 4.15</b>
営業循環期間	4.5 - 4.6
契約上の満期の明細表	4.7 - 4.15
<b>非資金活動に関する情報</b>	<b>4.16 - 4.18</b>
<b>調整表</b>	<b>4.19 - 4.53</b>
調整表に関する予備的見解の根拠	4.20 - 4.29
包括利益の構成要素の分解	4.30 - 4.41
<i>現金及び発生計上構成要素の分解</i>	4.31 - 4.32
<i>その他の発生計上項目から再測定に起因する 収益発生計上項目を分解する</i>	4.33 - 4.36
<i>再測定に起因する発生計上項目を分解する</i>	4.37 - 4.41
金融商品の公正価値変動額のさらに詳細な分解	4.42 - 4.43
分解手順の図式	4.44
調整表の作成	4.45 - 4.46
検討した代替案	4.47
非経常的及び低頻度の事象又は取引	4.48 - 4.53
<b>付録</b>	
<b>A 例示</b>	<b>A1 - A24</b>
<b>B 調整表 - 追加例と検討した代替様式</b>	<b>B1 - B22</b>

## コメント募集

本ディスカッション・ペーパーでは、財務諸表における表示に関する国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の予備的見解に対するコメントを募集する。

財務諸表の表示に関する共同プロジェクトの過程で、両審議会は、財務情報の表示に対する多くのアプローチを検討した。当該アプローチの多くについては本ディスカッション・ペーパーで説明されているが、本ディスカッション・ペーパーの付録で説明されているものもある。

両審議会は、本ディスカッション・ペーパーで提案されている表示モデルによって、企業の財務諸表に表示される情報の有用性が向上し、利用者が資本提供者としての立場で意思決定を行うのに役立つかどうかについてコメントを求めている。したがって、本ディスカッション・ペーパーには、最終的に開発される基準で提供されることになるすべての指針が含まれるわけではない。

両審議会は、本ディスカッション・ペーパーで取り扱われているすべての問題に関しコメントを募集する。コメント提供者はすべての論点についてコメントする必要はなく、両審議会在検討すべき追加の論点についてコメントすることが奨励される。コメントは、以下の要件が満たされている場合には、非常に有用である。

- (a) 説明されている論点に対し回答しており、コメントが関係する特定の項を示している。
- (b) 明確な根拠を含んでいる。
- (c) 両審議会在検討すべき代替案を含んでいる。

ディスカッション・ペーパーには、ペーパー全体を通して定められ、下記に掲記されるコメント提供者向けの特定の質問が含まれている。当該質問への回答に加え、両審議会在、本ディスカッション・ペーパーで提案される基本的な目的及び原則に対するコメント同様、その結果生じる情報を利用することで得られる便益又は提案されている表示モデルの実行維持の費用に関する潜在的な論点に関するコメントにも興味がある。

当該コメントは、審議会在財務諸表の表示に関する基準案の公開草案を開発するときに役立つ。

コメント提供者は、1枚のコメント・レターをIASB又はFASBに提出しなければならない。両審議会在受領したすべてのコメント・レターを共有し、共同で検討する。コメント提供者は2009年4月14日までに文書でコメントを提出していただきたい。

## コメント提供者に対する質問

### 第2章：財務諸表の表示の目的と原則

1. 2.5 項から 2.13 項で提案されている**財務諸表の表示の目的**により、企業の財務諸表で提供される情報の有用性が改善し、利用者が資本提供者の立場でより良い意思決定を行うのに役に立つことになるか。その理由又はそうでない理由。両審議会は、本ディスカッション・ペーパーで提案される目的に追加するか、あるいはそれに代わるその他の財務諸表の表示の目的を検討しなければならないか。その場合、説明して下さい。
2. **事業活動を財務活動と区分**することで、今日用いられている財務諸表様式で提供される情報よりも意思決定に有用となる情報が提供されることになるのか（2.19 項参照）。その理由又はそうでない理由。
3. **所有者持分**は財務セクションとは別個に表示すべきか、又は財務セクションに含まれるべき 1 つのカテゴリーとすべきか（第 2.19 項(b)、第 2.36 項、及び第 2.52 項から第 2.55 項を参照）。その理由又はそうでない理由。
4. 提案されている表示モデルでは、企業は**非継続事業**を独立したセクションで表示することになる（2.20 項、2.37 項及び 2.71 項から 2.73 項参照）。これにより意思決定に有用な情報が提供されるのか。独立したセクションにこの情報を表示する代わりに、企業は関係するカテゴリー（営業活動、投資活動、財務資産及び財務負債）で非継続事業についての情報を表示すべきか。その理由又はそうでない理由。
5. 提案されている表示モデルは、項目が企業又は報告セグメント内で用いられている方法を反映するため、セクション及びカテゴリーにおける資産及び負債並びに当該項目の関連する変動の分類に対して**マネジメント・アプローチ**に依存している（2.27 項、2.34 項及び 2.39 項から 2.41 項参照）。
  - (a) マネジメント・アプローチは、財務諸表の利用者に対して企業に関する最も有用な概観を提供することになるのか。
  - (b) 分類に対するマネジメント・アプローチから生じる財務諸表の比較可能性が減少する可能性は、当該アプローチの便益を上回ることになるのか。その理由又はそうでない理由。
6. 2.27 項は、資産と負債の両方が**財政状態計算書**の事業セクション及び財務セクションで表示されなければならないことを提案している。表示におけるこの変更と包括

利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における事業活動及び財務活動の区分とが一体となって、利用者が企業の事業活動又は財務活動に係る主要な財務比率を計算することがより容易となるか。その理由又はそうではない理由。

7. 2.27 項、2.76 項及び 2.77 項では、セグメント報告の目的のために、**複数の報告セグメント**を有する企業による資産及び負債の分類が議論されている。当該企業は、企業レベルの代わりに、提案されているように、報告セグメントレベルで資産及び負債（及び関連する変動）を分類すべきか。説明して下さい。
8. 提案されている表示モデルは、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書におけるセクション及びカテゴリーを導入している。1.21 項(c)で議論されたように、両審議会は、提案されている分類スキームの結果として、**現行のセグメント開示規定に対する改訂**を行うことの検討が必要である。例えば、両審議会は、どの資産がセグメント別に開示されなければならないのかを明確にする必要があるかもしれない。すなわち、現在要求されているように資産総額だけなのか、あるいは各セクション又はセクション内のカテゴリー別の資産か。両審議会は、提案されている表示モデルの観点でセグメント情報をより有用なものにするために、もしあれば、セグメント開示のどのような変更を検討しなければならないか。説明して下さい。
9. **事業セクション**及び事業セクション内の**営業カテゴリー**及び**投資カテゴリー**は適切に定義されているか（2.31 項から 2.33 項及び 2.63 項から 2.67 項参照）。その理由及びそうでない理由。
10. **財務セクション**及び当該セクション内の**財務資産カテゴリー**及び**財務負債カテゴリー**は適切に定義されているか（2.34 項と 2.56 項から 2.62 項参照）。財務セクションは、提案されているように、IFRS 及び米国会計基準で定義される「金融資産」及び「金融負債」に限定されなければならないか。その理由及びそうでない理由。

### 第 3 章：各財務諸表の目的と原則の影響

11. 3.2 項は、流動性の順序での資産及び負債の表示によって、より目的適的な情報が提供される場合を除き、企業は**分類財務状態計算書**（資産及び負債の短期及び長期のサブカテゴリー）を表示しなければならないことを提案している。
  - (a) どのような種類の企業が分類財政状態計算書を表示**しない**と思うか。その理由。
  - (b) どの企業が**流動性の順序での財政状態計算書**を表示しなければならないかの区別に係るさらなる指針がなければならないか。その場合、どのような追加の指針

が必要か。

12. 3.14 項は、**現金同等物**は、現金の一部ではなく、他の短期投資と同様に表示され、分類されなければならないことを提案している。同意するか。その理由又は同意しない理由。
13. 3.19 項は、企業は**異なる基礎で測定されている類似する資産及び負債**を、財政状態計算書の別個の行項目で表示しなければならないことを提案している。この分解により、行項目に異なる基礎で測定されている類似する資産及び負債を含めることを認める表示よりも、意思決定に有用な情報を提供することになるか。その理由又はそうならない理由。
14. 企業は、提案されているように（3.24 項から 3.33 項参照）包括利益及びその構成要素を**単一の包括利益計算書**に表示すべきか。その理由又はそうではない理由。同意しない場合、どのように表示すべきか。
15. 3.25 項は、企業は（一定の為替換算調整勘定を除く）**その他の包括利益**の項目が関連するカテゴリーを示さなければならないことを提案している（3.37 項から 3.41 項参照）。当該情報は意思決定に有用であるか。その理由又はそうではない理由。
16. 3.42 項から 3.48 項は、企業の将来キャッシュ・フローの予測に係る情報の有用性が高まる場合、企業は**機能別、性質別又は両方**により、収益、費用、利得及び損失を包括利益計算書の各セクション及びカテゴリー内でさらに**分解**しなければならないことを提案している。この水準での分解を行うことで、資本提供者の立場での利用者にとって意思決定に有用な情報が提供されるか。その理由又はそうではない理由。
17. 3.55 項は、企業は現行の規定に従って、包括利益計算書の中で**法人所得税**を配分し表示しなければならないことを提案している（3.56 項から 3.62 項参照）。利用者にとって意思決定に有用である情報を提供するため、企業は、もしあるとすると、どのセクション及びカテゴリーに法人所得税を配分すべきか。説明して下さい。
18. 3.63 項は、企業は**外貨建取引差損益**（機能通貨への再測定から生じる差損益純額の構成要素を含む）を、当該差損益を生じさせた資産及び負債と同じセクション及びカテゴリーに表示しなければならないことを提案している。
  - (a) これにより、資本提供者の立場の利用者にとって意思決定に有用な情報が提供されることになるか。その理由又はそうとはならない理由を説明し、この情報の表示の代替方法を議論して下さい。
  - (b) 両審議会は、異なるセクション及びカテゴリーでの表示について、外貨建取引の差損益純額の構成要素の表示に関連して、どれだけの費用を考慮しなければ

ならないか。

19. 3.75 項は、企業はキャッシュ・フロー計算書で、**キャッシュ・フローを表示するための直接法**を用いなければならないことを提案している。
- (a) 営業キャッシュ・フローを表示する直接法により、意思決定に有用な情報が提供されるか。
- (b) 直接法は、間接法よりも、提案されている一体性及び分解の目的（3.75 項から 3.80 項参照）と整合的であるか。その理由又はそうではない理由。
- (c) 営業キャッシュ・フローを表示するために間接法を用いて現在提供されている情報は、提案されている調整表において提供されるか（4.19 項及び 4.45 項参照）その理由又はそうではない理由。
20. 両審議会は、営業キャッシュ・フローを表示するために直接法を用いることに関連してどれだけの**費用**を考慮しなければならないか（3.81 項から 3.83 項参照）。1 回限りの適用の費用と継続的な適用の費用を区別して下さい。営業収入及び営業支出を表示する便益を減らすことなく、これらの費用をどのように減らすことができるか。
21. 3.88 項から 3.95 項での議論に基づいて、**バスケット取引の影響**は、一体性を達成するため、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における関連するセクション及びカテゴリーに配分されなければならないか。そうではない場合、当該影響はどのセクション又はカテゴリーで表示されなければならないか。

#### 第 4 章：財務諸表の注記

22. 財政状態計算書において流動性の順序で資産及び負債を表示する企業は、4.7 項で提案されているように、財務諸表の注記で**短期契約資産及び負債の満期日**に関する情報を開示しなければならないか。すべての企業はこの情報を表示しなければならないか。その理由又はそうではない理由。
23. 4.19 項は、企業は、キャッシュ・フローを包括利益に調整し、包括利益を 4 つの構成要素、すなわち(a)所有者との取引以外の収入又は支出、(b)再測定以外の発生項目、(c) 再測定のうち、経常的な公正価値変動又は評価額修正、及び(d) 再測定のうち、公正価値変動又は評価の修正以外のもの、に分解する一覧表を財務諸表の注記で表示しなければならないことを提案している。
- (a) 提案されている**調整表**によって、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及

び不確実性について利用者の理解が深まるか。その理由又はそうではない理由。調整表を提供することの費用対効果に議論を行って下さい。

- (b) 資産及び負債の変動は、4.19 項で説明されている構成要素に分解されなければならないか。追加又は削除する構成要素があれば、その論理的根拠を説明して下さい。
- (c) 4.31 項、4.41 項及び 4.44 項から 4.46 項で提供されている指針は、調整表を作成するのに明確かつ十分であるか。そうではない場合、どのように指針を修正しなければならないか説明して下さい。
24. 両審議会は、将来のプロジェクトで**公正価値変動**のさらなる分解を取り扱うべきか（4.42 項及び 4.43 項参照）。その理由又はそうすべきではない理由。
25. 両審議会は、付録 B の B10 項から B22 項で説明されている財政状態調整計算書及び包括利益マトリックス計算書のような、財務諸表の情報を分解するための他の**代替的調整様式**を検討すべきか。例えば、キャッシュ・フローよりも資産及び負債を主に管理する企業（例えば、金融サービス業の企業）は、キャッシュ・フローから包括利益に調整する提案されている様式ではなく、財政状態調整計算書様式を用いることが求められなければならないか。その理由又はそうではない理由。
26. FASB の予備的見解は、調整表の備忘列により、経営者が稼得利益報告書の特別項目として表示されることの多い、**非経常的又は低頻度の事象又は取引**に利用者の注意を引くための方法が提供され得るというものである（4.48 項から 4.52 項参照）。4.53 項で説明されているように、IASB は、非経常的又は低頻度の事象又は取引に関する情報を調整表に含めることに賛同していない。
- (a) この情報は、資本提供者の立場の利用者にとって意思決定に有用であるか。その理由又はそうではない理由。
- (b) APB 意見書第 30 号「営業活動の業績の報告 - 事業のセグメントの処分並びに異常な、非経常的な及び低頻度の事象及び取引の影響の報告」には、「非経常的」及び「低頻度」の定義を含んでいる（4.51 項で繰り返されている）。当該定義は限定的すぎるか。その場合、もしあれば、どのような制限がこの列で表示される情報には課されるべきか。
- (c) 企業は説明的な様式のみにおいて情報を表示する選択肢を持つべきか。

**FASB に固有の質問**

27. 1.18 項(c)に説明されているように、FASB は、**非公開企業に対して提案されている表示モデルの適用**をまだ検討していない。FASB は、非公開企業に対して提案されている表示モデルの適用に関してどのような論点を検討しなければならないか。非公開企業の財務諸表の利用者である場合、資本提供者の立場で意思決定するにあたり、提案されている表示モデルのどの部分が有益であり、有益でないか、及びその理由を説明して下さい。



## 要 約

### はじめに

---

- S1 企業が財務諸表において情報をいかに表示するかは、きわめて重要である。財務諸表は財務報告の中心的な特性、すなわち財務情報を企業外の人々に伝達するための主要な手段だからである。国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、利用者の懸念に対処するために、財務諸表の表示に関する共同プロジェクトに着手した。その懸念とは、現行の規定が、あまりにも多くの代替的な表示を容認しており、財務諸表の情報が高度に合算されて首尾一貫性に欠ける形で表示されている結果、財務諸表と企業の財務業績の関係を十分に理解するのが困難になっているというものである。
- S2 本ディスカッション・ペーパーは、財務諸表における情報の表示について提案されているモデルに関する両審議会の予備的見解に対するコメントを求めている。当該モデルは、企業の統合された（一体性のある）財務の全体像を明確に伝達するように体系付けられた詳細な情報を提供することを企業に要求することにより、企業の財務諸表をより有用なものとするために考案されている。

### 提案されている表示モデルの基本となる目的

---

- S3 両審議会は、財務報告の目的及び両審議会が財務諸表利用者及び諮問グループのメンバーから受けた情報に基づいて財務諸表の表示に関する 3 つの目的を開発した。これらの提案されている目的は、情報が次のような方法で財務諸表に表示されなければならないと述べている。
- (a) **企業の活動の一体性のある財務の全体像を表わす。** 一体性のある財務の全体像とは、財務諸表間の項目の関係が明確であり、企業の財務諸表が可能な限り、相互に補完し合っていることを意味する。
- (b) **企業の将来キャッシュ・フローを予測する上で有用となるように、情報を分解する。** 将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価等を目的とする財務諸表分析においては、合理的に同質的な項目のグループに分解されている財務情報が必要となる。項目が経済的に異なる場合には、利用者は将来キャッシュ・フローを予測するにあたり、異なる方法で考慮したいと思うかもしれない。

- (c) **利用者が企業の流動性及び財務的弾力性を評価するにあたり役立つ。**企業の流動性に関する情報は、企業が、期限の到来した財務コミットメントを履行する能力を利用者が評価するのに役立つ。財務的弾力性に関する情報は、企業が事業機会に投資し、不測のニーズに対応する能力を利用者が評価するのに役立つ。

## 提案されている財務諸表の様式

- S4 提案されている表示モデルは、企業が価値を創造する方法（事業活動）に関する情報を、自らの事業活動の資金を調達する方法（財務活動）に関する情報とは区分して表示することを要求している。
- (a) 企業は、事業活動に関する情報をさらに区分して、営業活動に関する情報と投資活動に関する情報を区分して表示しなければならない。
- (b) 企業は、事業活動の資金調達に関する情報を、資金調達の源泉により区分して表示しなければならない。具体的には、非所有者を源泉とする資金調達（及び関連する変動）に関する情報と所有者を源泉とする資金調達（及び関連する変動）とは区分して表示しなければならない。
- (c) 企業は、非継続事業に関する情報を継続的な事業活動及び財務活動とは区分して表示しなければならない。
- (d) 企業は、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、法人所得税に関する情報を他のすべての情報とは区分して表示しなければならない。包括利益計算書において、企業は以下に関連する法人所得税費用（税軽減額）に関する情報を区分して表示しなければならない。
- (i) 継続事業からの利益（事業活動及び財務活動からの損益の合計）
- (ii) 非継続事業
- (iii) その他の包括利益項目
- S5 以下の表は、財務諸表について提案されている分類スキームを示している（セクションの名称は**太字**になっている。セクション内で要求されるカテゴリーは、箇条書きで示されている。）。企業は順序が各計算書で同一である限り、これと異なる順序でセクション及びセクション内のカテゴリーを表示することができる。各セクション及びセクション内のカテゴリーには小計がある。包括利益計算書は、純損益の小計及び包括利益の合計も含むことになる。所有者持分変動計算書は、その他の財務

諸表で用いられるセクションとカテゴリーを含んでいないため、本表に含まれていない。

財政状態計算書	包括利益計算書	キャッシュ・フロー計算書
<b>事業</b> ・ 営業資産及び負債 ・ 投資資産及び負債	<b>事業</b> ・ 営業収益及び費用 ・ 投資収益及び費用	<b>事業</b> ・ 営業キャッシュ・フロー ・ 投資キャッシュ・フロー
<b>財務</b> ・ 財務資産 ・ 財務負債	<b>財務</b> ・ 財務資産収益 ・ 財務負債費用	<b>財務</b> ・ 財務資産キャッシュ・フロー ・ 財務負債キャッシュ・フロー
<b>法人所得税</b>	継続事業（事業及び財務）に係る <b>法人所得税</b>	<b>法人所得税</b>
<b>非継続事業</b>	<b>非継続事業</b> （税金控除後）	<b>非継続事業</b>
	<b>その他の包括利益</b> （税金控除後）	
<b>所有者持分</b>		<b>所有者持分</b>

## 分類指針

S6 前述の分類スキームを用いて財務諸表を作成するためには、企業はまず、資産と負債を財政状態計算書のセクションとカテゴリーに分類しなければならない。その分類によって包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書における分類が決まる。分類は、資産又は負債が企業内で使用される方法及び企業が自らの活動を見る方法に整合的なものとしなければならない。複数の報告セグメントを有する企業は、報告セグメントにおいてどのように使用されるかに従って、項目を分類しなければならない。このアプローチにより、経営者は事業の独特な側面を財務諸表の利用者に伝達することができるようになるはずである。分類の決定は経営者が行い、その分類の根拠は、財務諸表の注記において、会計方針の説明の一部として、表示される。両審議会は、規範的アプローチよりもマネジメント・アプローチを支持している。マネジメント・アプローチの方が、結果的に経営者が事業とその資源をどのように見てどのように管理しているかを反映する財務諸表をもたらすと考えるからである。

## 一体性のある財務諸表を表示する

- S7 一体性のある一組の財務諸表を表示するために、企業は、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、行項目、その説明及び情報の表示の順序を揃えなければならない。実務上可能な範囲で、企業は各計算書において個別項目を同じように分解、分類、及び合計しなければならない。そうすることによって、個別の資産、負債、収益、費用及びキャッシュ・フローの各項目間での行項目レベルで一体性のある関係を表示しなければならない。

## 財務諸表がどのように変わるのか

### 財政状態計算書

- S8 上記の表で説明しているように、財政状態計算書は、現在のような資産、負債、資本の区分ではなく、主な活動（営業活動、投資活動及び財務活動）ごとにグループ化される。事業及び財務セクションにおける資産及び負債の表示は、経営者がその事業及び財務活動で使用する純資産を明確に伝達することになる。この表示の変更は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における事業活動と財務活動の区分と合わせて、利用者が、企業の事業活動又は財務活動に関する主要な財務指標を今より容易に計算することを容易にするはずである。
- S9 企業が、資産と負債を流動性の順序で表示する方がより目的適合的な情報を提供すると考える場合を除いて、資産と負債は短期と長期のサブカテゴリーに分解される。資産合計と負債合計並びに短期及び長期の資産及び負債の小計は、財政状態計算書又は財務諸表の注記で表示される。

### 包括利益計算書

- S10 提案されている表示モデルでは、企業に現在認められている、収益及び費用の構成要素を損益計算書と包括利益計算書とに表示する選択肢（2 計算書アプローチ）や、その他の包括利益に関する情報を所有者持分変動計算書で表示する選択肢（米国会計基準のみ）が削除される。すべての企業は単一の包括利益計算書を表示することになり、その他の包括利益項目は独立のセクションに表示される。この計算書には、当期の純損益の小計及び包括利益の合計が計上される。包括利益計算書には、その他の財務諸表で使用されるのと同じセクションとカテゴリーが表示されるので、現

在、損益計算書又は包括利益計算書で表示されているよりも多くの小計が表示されることになる。これらの小計が追加されることにより、財務諸表にまたがってその影響を比較することが可能になる。例えば、利用者は、営業資産及び負債の変動により営業利益及びキャッシュ・フローがどのように創出されるのかを評価することができる。

- S11 両審議会が提案している表示モデルのもう 1 つの重要な点は、分解された表示により、将来キャッシュ・フローを予測するに当たって情報の有用性が高まる範囲で、企業は行項目を分解しなければならないということである。収益及び費用項目を営業、投資及び財務の各カテゴリーに分類するのに加えて、企業は当該カテゴリー内で、その機能に基づいて当該項目を分解しなければならない。この分解が、利用者が企業の将来キャッシュ・フローを予測するのに役立つ場合には、企業はまた、当該機能内でその性質に応じて収益及び費用項目をさらに分解しなければならない。
- ・ 「機能」とは、商品の販売、サービスの提供、製造、広告、マーケティング、事業開発又は管理など、企業が従事する主要な活動をいう。
  - ・ 「性質」とは、類似する経済事象に対して同じように反応しない資産、負債、収益及び費用の項目を区分する経済的特徴又は属性をいう。性質による分解の例としては、収益合計を卸売の収益及び小売の収益に分解することや、売上原価合計を材料費、労務費、運送費及び光熱費に分解することなどがある。

## キャッシュ・フロー計算書

- S12 キャッシュ・フロー計算書では、企業は、大半の企業が現在行っているような、純損益を営業キャッシュ・フロー純額に調整する方法（間接法）ではなく、営業活動に関する入金及び支払の主なカテゴリー（顧客から回収された現金、棚卸資産を取得するために仕入先に支払う現金など）を個別に表示しなければならない（直接法）。両審議会は、直接法の方が間接法よりも、財務諸表の表示の提案されている目的に整合することに着目した。営業カテゴリーで入金及び支払項目を表示することで、キャッシュ・フローのより有用な分解情報が提供される。さらに、直接法による表示は、営業資産及び負債並びに営業収益及び費用に関する情報を営業活動による現金の受払いに関連付けるのに役立つ。

## 新しい調整表

- S13 提案されている表示モデルには、キャッシュ・フローを包括利益に調整する新しい明細表（財務諸表の注記に含まれる）が含まれる。この調整表では、収益が現金、再測定以外の発生項目及び再測定の構成要素（例えば公正価値変動）に分解される。

こうした構成要素は、利用者が将来キャッシュ・フローを予測し、稼得利益の質を評価する場合にどのように役立つかがそれぞれ異なるため、利用者は、これらの構成要素を個別に分析することになる。

## 費用対効果

---

- S14 両審議会は、このディスカッション・ペーパーに関し受領するコメント・レター及びコメント期間中の関係当事者との討議を通じて、提案されている表示モデルの費用対効果について確認したいと考えている。さらに、多くの企業が、コメント期間中に提案されている表示モデルのフィールド・テストを行う予定である。両審議会は、そうしたインプットを、本プロジェクトの次の段階、すなわち基準案の公開草案の開発の間に、このディスカッション・ペーパーで取り扱われている論点を再審議する際に考慮する。

## 第 1 章：序説及び範囲

### 背 景

- 1.1 2001 年、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務基準審議会（FASB）はそれぞれのアジェンダに、財務業績の報告に関するプロジェクトを追加し、互いに独立してこれらのプロジェクトを実施した。2004 年、両審議会は国際的に使用される会計基準のコンバージェンスを推進するために、共同でこのプロジェクトを実行することに同意した。2004 年 4 月、両審議会は 3 つのフェーズでプロジェクトを展開していくことを決めた。
- (a) フェーズ A では、完全な一組の財務諸表を構成する計算書及びそれらを何期間表示すべきかを取り扱う。
- (b) フェーズ B では、各基本的財務諸表における情報の合算及び分解、合計及び小計の定義付け、並びに営業キャッシュ・フローを表示する際の直接法又は間接法の使用の再検討など、財務諸表における情報の表示に関するより基本的な論点を取り扱う。
- (c) フェーズ C では、米国会計基準における中間財務情報の表示を取り扱う。IASB も、IAS 第 34 号「中間財務報告」の規定を再検討する。
- 1.2 両審議会はフェーズ A の審議を 2005 年 12 月に終えている。2006 年 3 月、IASB は、フェーズ A の作業の結果として、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に対し提案されている改訂に関する公開草案「表示の改訂」を公表した。FASB はフェーズ A と B の論点を一緒に検討することを決め、したがってフェーズ A に関する公開草案は公表していない。IASB は、公開草案に対するコメントを検討した後、2007 年 9 月に改訂版 IAS 第 1 号を公表した。IAS 第 1 号に対する改訂は、所有者持分の変動の表示及び包括利益の表示に影響を与え、IAS 第 1 号は FASB 基準書第 130 号「包括利益の報告」（SFAS 第 130 号）と大部分は整合することとなった。
- 1.3 本ディスカッション・ペーパーはフェーズ B の論点を取り扱っている。これは財務諸表の表示に関連する基本的事項に関する両審議会による討議と、本プロジェクトの諮問グループである共同国際グループ及び金融機関諮問グループ、並びにその他関係当事者とのコンサルテーションに 2 年以上かけた結果である。多くの企業が本ディスカッション・ペーパーのコメント期間中にフィールド・テストに参加することになる。参加企業は、財務諸表の表示に関する両審議会の予備的見解を用いて、実行可能な範囲で、2 年分の財務諸表を組替える。さらに財務会計基準調査イニシア

タイプ (FASRI) が、一連の制限されたテストを行うことにより、提案されている表示モデルを用いて作成された財務諸表の投資家による利用を調査する。

- 1.4 両審議会は、コメント期間中のフィールド・テスト、FASRI の調査、本ディスカッション・ペーパーに寄せられるコメント・レター、関係当事者との討議を通じて、提案されている表示モデルの費用対効果について知りたいと考えている。両審議会は、フェーズ B の次の段階で、本ディスカッション・ペーパーで取り扱われている論点を再審議する際、そうしたインプットのすべてを検討し、それが基準案の公開草案の公表につながる事となる。
- 1.5 両審議会は、フェーズ B の論点をより進展させた後、フェーズ C (中間報告) の範囲を再検討する。両審議会は、次に中間財務情報の表示を、フェーズ B で取り扱われていないその他の表示に関する論点とともに取り扱うべきか、どの時点で取り扱うべきかを検討する。

## プロジェクトの目的

---

- 1.6 共同プロジェクトの目的は、財務諸表における情報の構成と表示に関し指針を与える基準を策定することにある。このプロジェクトの結果は直接、企業の経営者が財務諸表情報を、現在及び潜在的な持分投資家、貸手及びその他の債権者など、財務諸表の利用者に伝える方法に影響を及ぼす。両審議会の目標は、資本提供者の立場として利用者が意思決定を行う場合に役立つように、企業の財務諸表で提供される情報の有用性を改善することにある。

## 表示がなぜ重要なのか

- 1.7 財務諸表は、財務報告、すなわち、財務情報を企業外の人々に伝える主な手段、の中心となるものである。財務報告により企業について提供しなければならない情報の量と種類により、複数の財務諸表が必要になる。本プロジェクトのフェーズ A で両審議会が検討し、また IAS 第 1 号で説明されているとおり、財務諸表の完全なセットには、次の 4 種類の計算書とそれに付随する注記、並びに以前の期間の比較情報が含まれていなければならない。

(a) 当該期間末時点の財政状態計算書<sup>1</sup>

<sup>1</sup>フェーズ A の討議において、両審議会は、財務諸表の完全なセットには、最も早い比較対象期間の期首時点の財政状態計算書も含むべきであるとの結論に達した。IAS 第 1 号 (2007 年改訂) で、IASB は、企業が会計方針を遡及適用し、財務諸表の項目の遡及的修正再表示を行うか、又は財務諸表の項目を組み替える場合にのみ、第 3 の財政状態計算書が要求されることになるよう



- (b) 当該期間の包括利益計算書
- (c) 当該期間のキャッシュ・フロー計算書
- (d) 当該期間の所有者持分変動計算書

- 1.8 各計算書は特定の方法で情報を表示するが、計算書は同じ基礎データから導き出されるものであり、したがって互いに関係し合う。どの計算書も単一の目的のみを果たすものではなく、意思決定に有用となるすべての情報を提供するものでもない。さらに、収益率及び回転率など、財務分析の重要な手段は、計算書間及びその構成要素間の相関関係に左右される。
- 1.9 事業会社は、さまざまな取引及び事象の影響を日常的に受ける。財務諸表は、非常に要約された形の数字と用語により、当該取引と事象の影響を表わす。利用者は、財務諸表のそれぞれの個別の項目、小計又はその他の部分を異なる方法で取り扱うことが多い。これは過剰な要約又は合算が行われると重要な情報が明瞭でなくなってしまうことを意味する。したがって企業が財務諸表において情報を**どのように**表示するかは、財務情報を、資本提供者としての立場で意思決定を行うために当該情報を利用する人に伝える上で最も重要となる。
- 1.10 1.11 項から 1.17 項は、財務情報が現在の財務諸表で表示されている方法に関する利用者からの主要な批判を要約している。基本的には、情報が首尾一貫して表示されておらず、十分に分解されていないということである。これらの批判が、本プロジェクトの現在のフェーズで取り扱う論点の基礎となった。

### 情報は財務諸表で首尾一貫して表示されていない

- 1.11 今日の財務諸表で認識される取引又は事象は、各計算書において同じ方法で説明又は分類がされていない。そのため、利用者が、ある計算書の情報が他の計算書の情報とどのように関係するのかを理解しにくくなっている。例えば、キャッシュ・フロー計算書に関する両審議会の基準は、営業活動に関するセクションを要求しているが、国際財務報告基準(IFRS)と米国会計基準は、包括利益計算書又は財政状態計算書における営業活動に関するセクションを定めていない。そのため、例えば、利用者が営業利益と営業キャッシュ・フローを比較して企業の稼得利益の質を評価することが困難になっている。各財務諸表が高いレベルで連携している場合もある(例えば現金勘定の変動はキャッシュ・フロー計算書に関係している)が、利用者は計算書間の関連性の改善を求めている。
- 1.12 IFRS と米国会計基準は、企業が財務諸表に情報を表示する方法に関して代替的方法を容認している。容認されている代替的方法には、(a)営業キャッシュ・フローの表

---

に、その結論を変更した。FASB は、フェーズ B に関する公開草案を公表する以前にその変更について検討し、当該公開草案にはフェーズ A の論点も含まれることになる。

示についての直接法及び間接法、及び(b) 単独の包括利益計算書、又は 2 つの計算書におけるその他の包括利益項目の表示がある。これらの 2 つの計算書には、(IFRS における)純損益(profit or loss)又は(米国会計基準における)純損益(net income)<sup>2</sup>の構成要素を表示する計算書と、純損益の表示から始まり、その他の包括利益項目を表示するその他の包括利益計算書が含まれる。米国会計基準では、もう 1 つの代替的方法、すなわち所有者持分変動計算書での表示が容認されている。代替的な表示方法が存在することにより、利用者が企業間の財務情報を比較しにくくなっている。

- 1.13 IAS 第 1 号には、IFRS を適用する企業に関し最低限の表示規定が含まれている。米国会計基準には、例えばキャッシュ・フロー計算書では情報をどのように分類すべきかなど、財務諸表における表示に焦点を当てている規定が含まれているが、それらの規定は複数の基準に分散しており、全体として IAS 第 1 号ほど包括的ではない。さらに、米国証券取引委員会(SEC)は、レギュレーション S-X<sup>3</sup>に従って財務諸表を提出する企業に関しては特定の表示と開示を要求している。したがって、IFRS と米国会計基準の現行の表示規定では、規定には準拠しているが詳細や比較可能性がまちまちの幅広い表示様式の余地がある。これは利用者のニーズに反するものである。資本市場と投資機会が益々グローバル化することで、世界の資本提供者が使用する財務諸表における情報の表示に関する共通した一組の原則の必要性が生じる。基本となる認識及び測定原則が同じでも、結果として生じる情報が異なる形で表示されると、利用者が異なる企業の財務諸表を比較するのが困難になる。

### 情報は財務諸表で十分に分解されていない

- 1.14 IAS 第 1 号とレギュレーション S-X は表示に関する論点を取り扱っているが、IFRS と米国会計基準は、表示すべき行項目の詳細又は数の水準など、財務諸表の行項目の表示に関する特定の指針をほとんど提供していない。その結果生じる表示様式の多様性と不整合により、企業の活動を理解し分析したいと考える利用者にとっての困難が生じている。例えば、直接製品原価(原材料費及び労務費等)及び一般管理費(賃料及び光熱費等)を包括利益計算書で分解している企業がある。しかし、製品原価と一般管理費を合算して表示している企業もある。そうした合算は、利用者が、企業の主な活動について収益と原価の関係を調べることや、それらの活動のベンチマーク分析を業界をまたがって行うことを困難にしている。

<sup>2</sup> 本ペーパーでは、SFAS 第 130 号に定められるようにその他の包括利益項目とはならない収益、費用、利得及び損失の合算から生じる財務業績の測定値を説明するために、SFAS 第 130 号で使用されている用語「純損益」を使用している。

<sup>3</sup> レギュレーション S-X は、1933 年証券法、1934 年証券法及び 1940 年投資会社法により提出を要求される財務諸表に関する様式、内容及び要件を定めている。

- 1.15 分解が不十分だと、ある財務諸表の行項目がその他の財務諸表とどのように関係するかを利用者が理解することがより困難になる。例えば研究開発費を包括利益計算書で単一の行項目で表示している企業を考えてみよう。当該企業が研究開発活動に関連するキャッシュ・アウトフローを、キャッシュ・フロー計算書において「その他」又は「全般」の営業キャッシュ・アウトフローと合算してしまうと、企業の研究開発に関する資金需要を利用者が理解することが困難になるであろう。
- 1.16 利用者が企業の業績を資本構造から切り離して分析することも一般的な実務である。しかし、利用者は、財務諸表では通常、企業の財務活動（どのように資本を獲得するか）が事業活動（価値を創造するために資本をどのように使用するか）とは区分されていないために、この分析が難しいと述べている。
- 1.17 最後に、市場価格又はレートの変動により生じる包括利益の構成要素（資産の再測定や、在外子会社に対する投資に関する換算調整に起因する利得など）は、通常、将来キャッシュ・フローに与える影響が、包括利益の他の構成要素と同じではない。したがって利用者は、市場価格又はレートの変化から生じる資産及び負債の変動を、企業の純資産のその他の変動とは異なる方法で分析する。しかし、利益の各構成要素が将来キャッシュ・フローに異なる意味を持つ可能性が高いのに、財務諸表は、多くの場合にそれらの構成要素を合算してしまっている。

## プロジェクトの範囲

---

### 影響を受ける企業

- 1.18 両審議会は本ディスカッション・ペーパーの提案を以下の企業を除くすべての企業に適用することを意図している。
- (a) 非営利事業体 - IFRS は、民間もしくは公的部門の非営利活動に適用するように設計されていない。FASB は現行の財務諸表の表示規定及び非営利事業体による報告実務に批判があるのは承知しているが、本プロジェクトにおける結論がどの程度そうした非営利事業体に適用するかについて判断するには多大な追加研究と分析が必要になる。
- (b) IASB が今後公表する、プライベート企業に関する IFRS の適用対象となる事業体
- (c) 非公開企業（米国会計基準）<sup>4</sup>。FASB は本ディスカッション・ペーパーの提案が

<sup>4</sup>非公開企業とは、(a)その負債性証券又は持分証券が、証券取引所（国内外）又は店頭市場のいずれかの公的市場で売買されている（ローカル又は地域のみ相場のある証券を含む）、(b)公的市場（ローカル又は地域市場を含む国内外の証券取引所又は店頭市場）で売買されるコンデュイット負債性証券のコンデュイット債券債務者となる、(c)公的市場での一定の種類負債性証券

非公開企業に適用するかどうかを明確に検討していない。コメントの募集で説明しているように、本ディスカッション・ペーパーの目的は、コメント提供者に、両審議会が基準の提案に関する公開草案を開発する前に、表示に関する論点についての見解をまとめるのを支援する機会を与えることにある。FASB は、本ディスカッション・ペーパーで提案されている表示モデルが非公開企業に適用されるかどうかに関しては、本ペーパーに対するコメントをレビューしてから判断することとし、引き続き公開企業に関するモデルを求めていくこととした。その判断を行うにあたり、FASB は例えば、非公開企業の財務諸表の利用者が、異なる表示を必要とするような異なるニーズを有しているかどうかを検討する。FASB はまた、本プロジェクトから生じる規定を適用するために、一定の企業に対してはより多くの時間を与えるべきかどうかについても検討する。

- (d) IAS 第 26 号「退職給付制度の会計及び報告」又は SFAS 第 35 号「給付建て年金制度の会計及び報告」の適用対象となる給付制度

## プロジェクトの範囲に関する論点

- 1.19 IASB も FASB も「財務諸表の表示」の用語を現行の基準では定義していない。プロジェクトの範囲を設定するにあたり、両審議会は以下を財務諸表の表示に関する観点として検討した。
- (a) 基本的財務諸表に含まれる財務情報 - 資産、負債、所有者持分、収益、費用、利得、損失及びキャッシュ・フローをどのように行項目とカテゴリーに集約し、どの小計及び合計を表示すべきか
  - (b) 財務諸表の注記に含まれる財務情報 - 財務諸表で提供される情報を補完する開示の性質と範囲
  - (c) 中間期の要約財務諸表のセットに含まれる財務情報(特定の財務諸表および付随する注記の両方)
  - (d) 1株当たり利益など、基本的財務諸表又は付随する注記に含まれる財務指標
  - (e) 財務諸表に添付すべき、財務情報に関する経営者の討議と分析又は経営者の説明
  - (f) 財務報告書に含められることのある非財務情報及び財務情報の予測
- 1.20 両審議会は、プロジェクトの本フェーズでは、財務諸表の完全なセットに含まれる計算書における表示に関する問題(上記項目(a))に焦点を当てるべきであるとの結論に達した。両審議会は要約財務諸表における財務情報の表示、セグメントについ

---

又は持分証券の売出しに向けて規制機関に一定のファイリングを行う、又は(d) (a)、(b)、(c)で説明される企業に支配されている企業以外の企業をいう。

での開示及び現在財務諸表の注記で開示されているその他情報など、その他の分野の表示に関する基準も再検討すべきであると強く主張する者もいた。両審議会はこれらの見解を検討し、改善を必要とする最も重要な分野は基本的財務諸表における表示であると結論付けた。1.5 項で説明しているように、両審議会は、将来、財務諸表の表示のその他の観点を取り扱うため追加の作業を実施するかもしれない。

- 1.21 1.19 項で取り扱われている財務諸表の表示のその他の可能性のある観点に関して、両審議会は以下のように指摘している。
- (a) 基本的財務諸表の全体的な理解可能性を維持又は改善しながら、利用者が必要とする情報を利用者に提供する 1 つの方法として、財務諸表の注記に新しい開示を導入する必要があるかもしれない。
  - (b) 本プロジェクトから生じる最終的な基準には、提案されている表示モデルの結果生じる影響を取り扱うために、現行の開示規定の改訂を含むことがあるかもしれない。
  - (c) セグメント開示規定に対し生じる可能性のある必然的な改訂を検討する場合、異なるか又は追加のセグメント情報が、提案されている表示モデルと財務諸表の注記で提供されるセグメント情報の首尾一貫性に向けて必要になると判断することがあるかもしれない。
  - (d) 両審議会は、本プロジェクトのフェーズ C で要約財務諸表又は中間財務諸表を取り扱う計画にしている。
  - (e) 本プロジェクトで 1 株当たり利益又はその他の財務指標を取り扱うことはない。すなわち両審議会は、本プロジェクトにおいて IAS 第 33 号「1 株当たり利益」又は SFAS 第 128 号「1 株当たり利益」の改訂はしない<sup>5</sup>。また IASB は、1 株当たり配当の表示を取り扱っている IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(2007 年改訂)の第 107 項の改訂もしない。
  - (f) 経営者の説明<sup>6</sup>、経営者の討議と分析、非財務情報及び財務情報の予測は、完全な 1 組の財務諸表の一部とはならないので、本プロジェクトの対象外となる。
- 1.22 本プロジェクトでは、個々の資産、負債又は取引に関するその他基準で規定されている認識又は測定に関する規定を取り扱わない。したがって、両審議会は本プロジェクトにおいて、以下のように記載されている現行の規定を変更すべきかどうかについては検討しないこととした。

<sup>5</sup> 両審議会の 1 株当たり利益に関する独立したコンバージェンス・プロジェクトの一環として、両審議会は最近、1 株当たり利益の計算の方法を明確かつ単純にし、両基準書の間到现在存在する相違点を解消するために IAS 第 33 号と SFAS 第 128 号に対する改訂案を公表している。

<sup>6</sup> 経営者の説明に関するプロジェクトにおいて、IASB は、経営者の説明の報告が投資家にとって有用となるように必要となる原則、定性的特徴及び不可欠な内容を開発する計画にしている。最終成果物は、非強制的なガイダンス文書として発行される。

- (a) どの項目を純損益以外のその他の包括利益で表示すべきか、又は表示できるか。
- (b) その他の包括利益項目を純損益に組み替えなければならないか、いつ及びどのように組み替えなければならないか（3.32 項参照）

## 第 2 章：財務諸表の表示の目的と原則

### 財務諸表の表示の目的

2.1 財務諸表の表示の目的の提案を開発するにあたり、両審議会は、概念フレームワークを改善する共同プロジェクトにおける財務報告の目的に関する最近の作業をしてみることにした。2008 年 5 月に公表された公開草案「財務報告に関する改善された概念フレームワーク：第 1 章：財務報告の目的及び第 2 章：意思決定に有用な財務報告情報の質的特性及び制約条件」では次のように述べられている。

- (a) 一般目的財務報告の目的は、現在及び潜在的な株式投資家、貸手及びその他債権者が資本提供者として意思決定を行う場合に有用となる報告企業についての情報を提供することにある。資本提供者にとって意思決定に有用となる情報は、資本提供者ではない財務報告のその他利用者にとっても有用となる（OB2）。
- (b) 株式投資家は、提供する資金が返還されるとともに、提供する資金に対する利益を受領することを期待して、企業に経済的資源（通常現金）を投資する。言い換えれば、提供した以上の資金を現金配当や株式又はその他の所有持分の値上がりの形で受領することを期待している。したがって株式投資家は、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性及びキャッシュ・フローを生み出す企業の能力に対する認識が持分証券の価格にどのように影響を及ぼすかに直接的利害関係を有している。株式投資家はしばしば経営者の決定に関し投票する権利を有しており、したがって企業の取締役及び経営者が、委託された資産を効率的かつ利益を生むように使用するという責任をどのように履行しているかに利害関係を有する（OB6(a)）。
- (c) 上場債券の購入者など、貸手は、経済的資源（通常は現金）を貸し付けて企業に財務資本を提供する。貸手は一般的に、金利、借入の償還及び債券の値上りの形で利益を得ることを期待する。株式投資家同様に、貸手は、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性並びにキャッシュ・フローを生み出す企業の能力に対する認識が債券の価格にどのように影響を及ぼすかに利害関係を有する。貸手はまた、経営者の決定に影響を及ぼす又は決定を承認する権利を有しており、したがって経営者がその責任をどのように履行しているかに利害関係を有する（OB6(b)）。
- (d) 財務報告は、企業の経済的資源（資産）及び当該資源に対する請求権（負債及び資本）についての情報を提供すべきである。財務報告はまた、取引及び事象の影響並びに企業の経済的資源及び当該資源に対する請求権が変化するような状況

についての情報も提供すべきである。当該情報は、資本提供者が正味キャッシュ・インフローを生み出す企業の能力を評価する及び経営者が受託責任を履行するときに有効性を評価するにあたり有用となる（0B15）。

- 2.2 両審議会は、概念フレームワークに関する公開草案で次のように説明し、財務情報を表示する際の発生主義会計の重要性を再確認した。

当期の企業の購入、生産、販売及びその他の営業活動、公正価値変動並びにその経済資源及び当該資源に対する請求権に影響を及ぼすその他事象は、当期の入金と支払と一致しないことが多い。企業の資源及び請求権並びに資源と請求権の変化についての情報は一般的に、企業の現在の入金及び支払についての情報のみの場合より、過去の業績及び将来の見通しを評価する上でより優れた基礎を提供することになる。発生主義会計が存在しないと、重要な経済資源及びそれらに対する請求権が財務諸表から除外されることになる（0B20）。

- 2.3 財務報告と発生主義会計の全体的な目的に整合しているが、このプロジェクトの焦点は、現在及び潜在的な株式投資家、貸手及びその他債権者が資本提供者として、意思決定を行うにあたり有用となる企業の財政状態（その経済的資源及び当該資源に対する請求権）及び財政状態の変化についての情報を提供することに絞られている。
- 2.4 両審議会は財務諸表の表示の 3 つの目的について提案している。すなわち、以下のような方法で情報が財務諸表に表示されるべきことを提案している。

- (a) 企業の活動の一体性ある財務の全体像を描写する。
- (b) 企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価する上で有用となるように情報を分解する。
- (c) 期日が到来した時点で財務コミットメントを履行し事業機会に投資する企業の能力を評価するのに役立つ。

以下でさらに詳細に説明しているが、これらの目的は、財務報告の目的及び両審議会が財務諸表の利用者及び諮問グループのメンバーから受けた情報（1.11 項から 1.17 項で説明している批判を含む）を基にしたものである。利用者が、経営者が受託責任をどのように履行しているかを評価する際に役に立つ情報を提供するという財務報告の目的は、両審議会の概念フレームワークの共同プロジェクトで取り扱われている。同様の目的が財務諸表の表示目的には含まれていないが、提案されている表示モデルは、財務報告における受託責任に関する目的を達成する上で役に立つ。



## 一体性の目的

- 2.5 **企業は、自らの活動の一体性のある財務の全体像を描写するように、財務諸表において情報を表示しなければならない。**
- 2.6 一体性のある財務の全体像とは、財務諸表全体にわたり項目間の関係が明確で、企業の財務諸表が可能な限り、相互に補完していることをいう。一体性の目的を満たす財務諸表は、情報が理解可能となるように財務諸表全体にわたり関係する情報を明確に関連付けるような方法でデータを表示するであろう。一体性の目的は、企業の財務諸表に情報が表示される方法についての現状の首尾一貫性の欠如に対応するものである。例えば、営業活動からのキャッシュ・フローはキャッシュ・フロー計算書では区分されているが、包括利益計算書及び財政状態計算書には営業活動に関する同様の区分はない。このため、利用者が営業利益と営業キャッシュ・フローとの比較（稼得利益の質を評価するために通常行われる比較）を行いにくなっている。同様に、営業資産と営業負債の財政状態計算書における区分は、正味営業資産利益率など主要な財務指標を計算するためのより完全な情報を利用者に提供することになる。

## 分解の目的

- 2.7 **企業は、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価する際に有用となるような方法で、財務諸表において情報を分解しなければならない。**
- 2.8 財務諸表の分類は、本質的に類似の経済的特徴を有する項目を集約し、それらに関する意味のある合計と小計を提供し、本質的に異なる経済的特徴を有する項目を分解することで、分析がスムーズに行われるようにしている。将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価等を目的とする分析では、財務情報を合理的に同質的な項目のグループに分解する必要がある。項目が経済的に異なる場合には、利用者は将来キャッシュ・フローを予測するにあたり、異なる形で項目を検討したいと考えるかもしれない。情報を分解して、行項目を多くすることで提供される追加的な情報は、利用者が企業の財務業績を理解し将来キャッシュ・フローを予測する上で役に立つ。
- 2.9 現行実務において、財務諸表では性質が異なる項目が合算され、同じ経済的事象に異なる方法で対応していることが多い。固定の賃借料と変動光熱費を合算し、一般管理費と同様に同じ行項目で合計金額を表示している企業を考えてみよう。賃借料と光熱費が企業の業績にとって重要となる場合には、それらを分解することは、利用者が将来キャッシュ・フローを予測する上で役に立つ可能性がある。
- 2.10 分解の目的を適用するにあたり、企業は、必要に応じて、財政状態、業績及びキャ

ッシュ・フローの構成要素を説明するために財務諸表に追加の行項目を盛り込むべきである。両審議会は、情報が多すぎることと情報が少なすぎることとの間には微妙なバランスが存在していることを認識している。したがって、分解の目的の適用が、十分ではあるが過剰ではない分解となるようにすることが重要である。

- 2.11 分解の目的は、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価することに言及しているが、両審議会は、利用者が将来の価値創造に関する企業の見通しの分析を将来キャッシュ・フローの予想の基礎とすることが多いことを理解している。そうした分析は、収益、収益の構成要素又は特定の活動から生じるキャッシュ・フローの予測を含むことが多い。

### 流動性及び財務的弾力性の目的

- 2.12 **企業は、期日が到来した時点で財務コミットメントを履行し事業機会に投資する企業の能力を利用者が評価するのに役立つ方法で財務諸表に情報を表示しなければならない。**
- 2.13 流動性及び財務的弾力性の目的を開発するにあたり、両審議会は、営業活動上及び資金調達上のコミットメントを含む財務上のコミットメントを履行するための資源を企業が有しているという意味で「流動性」について討議している。こうした資源には、将来キャッシュ・インフローを生み出すために資本を調達し既存の資産を活用する企業の能力も含まれる。「財務的弾力性」とは、対外債務及び既存の負債を返済するための十分な資源を有しているだけでなく、それ以上のもっと幅広い概念をいう。例えばそれは企業が以下を満たす能力にも関係する。
- (a) 投資に対する利益を稼得し、さらなる成長のために資金を調達する。
- (b) 不測のニーズと機会に対応できるように、キャッシュ・フローの金額及び時期を変更するために効果的な行動をとる<sup>7</sup>。

#### 討議のための質問

- 1 2.5 項から 2.13 項で説明されている**財務諸表の表示の目的**は、企業の財務諸表で提供されている情報の有用性を改善し、利用者が資本提供者の立場でより良い意思決定を行うのに役立つことになるか。その理由又はそうでない理由。両審議会は、財務諸表の表示の目的を本ディスカッション・ペーパーで提案されている目的に追加するか、又は、代わりに検討しなければならないか。その場合、説明と理由。

<sup>7</sup> FASB 概念書第 5 号「事業会社の財務諸表における認識と測定」第 24 項、脚注 13

## 財務諸表の表示の原則及び関連する適用指針

- 2.14 本章ではこれより、財務諸表の表示の目的と整合するように企業が情報を分類し財務諸表に表示する場合に従わなければならない原則（**太字表示**）と適用指針に関する予備的見解を説明する。本章ではまた、これらの見解の根拠及び両親議会が検討したそれ以外の代替的見解についても説明する。財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び所有者持分変動計算書における情報の表示に固有となる原則と適用指針に関する両審議会の予備的見解については第 3 章で説明している。企業が財務諸表の注記で表示しなければならない新しい情報に関する予備的見解は第 4 章で説明している。付録 A で製造会社( ToolCo )及び金融サービス企業( Bank Corp ) の財務諸表（財務諸表の注記の抜粋を含む）の例を、ディスカッション・ペーパーで説明されている原則と適用指針を用いて説明している。付録 A ではまた、ToolCo 及び Bank Corp の財務諸表を例示として現在の表示規定に従って紹介している（従来の様式）。

### 一体性のある財務諸表の表示

- 2.15 **一体性のある財務諸表を表示するために、企業は、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、行項目、その説明及び情報が表示される順序を統一しなければならない。**
- 2.16 両審議会の予備的見解では、理想的には、財務諸表は行項目レベルで一体性が確保されるべきである。財務諸表全体にわたり行項目を統一することで、より多くの情報が提供され、提供される情報の透明性が向上する。これらは利用者が繰り返し要請してきた点である。しかし、3 種類の計算書のすべての行項目を合わせることは実務上可能ではないかもしれない。行項目の一体性を確保するという目標は、利用者が資産と負債及び資産と負債の変動の影響を、各計算書の同じ又は類似の箇所に見ることができ、計算書が異なっても関連する情報を識別することができるようにするためのものである。財務諸表に情報を表示するにあたり、企業はこの目標の精神を遵守すべきである。
- 2.17 キャッシュ・フロー計算書及び包括利益計算書は、当期の資産と負債の変動を表示する「フロー」の計算書であるので、企業はそれらの計算書の行項目を統一できるはずである。しかし、企業は、**当期**にキャッシュ・フロー又は損益項目<sup>8</sup>を発生させる資産又は負債が**期末時点**の財政状態計算書で認識されていない場合には、財政状

<sup>8</sup> 本ディスカッション・ペーパーは、「収益」( revenues ) と「利得」( gains ) の両方を包含するために「収益」( income ) の用語を使用しており、「費用」と「損失」の両方を包含するために「費用」の用語を使用している。

態計算書とキャッシュ・フロー計算書並びに包括利益計算書に関して、行項目を統一することはできないであろう。例えば、現行実務では、企業は社内の研究活動から生じる資産を認識しない。したがって、研究に関する現金支払を、財政状態計算書に表示される資産と関係付けることができないことが多い。

- 2.18 企業は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、ある資産又は負債の変動を複数の行項目で表示することが必要となるかもしれない。例えば、売掛金の変動は、現金の回収、掛売り及び貸倒引当金の増加に起因することがある。したがって、財政状態計算書の売掛金項目の変動は、包括利益計算書では、2つ以上の行項目で表示されるであろう。

## セクション及びカテゴリーへの情報の区分

- 2.19 企業は、価値を創造する（事業活動）方法に関する情報と、事業活動の資金を調達する方法（財務活動）に関する情報とを区分して表示しなければならない。

(a) 企業は、営業活動についての情報と投資活動についての情報とを区分して表示することで、事業活動についての情報をさらに区分しなければならない（2.31 項から 2.33 項参照）。

(b) 企業は、事業活動の資金調達についての情報を、資金調達の源泉ごとに区分して表示しなければならない。具体的には、非所有者を源泉とする資金調達（及び関連する変動）についての情報と、所有者を源泉とする資金調達（及び関連する変動）とは区分して表示しなければならない（2.34 項から 2.36 項参照）。

- 2.20 企業は、非継続事業についての情報を継続事業及び財務活動とは区分して表示しなければならない（2.37 項参照）。

- 2.21 企業は、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、法人所得税についての情報をその他のすべての情報とは区分して表示しなければならない。包括利益計算書に関しては、企業は継続事業からの利益（事業活動及び財務活動からの損益の合計）に関する法人所得税費用（税軽減額）についての情報を区分して表示しなければならない。非継続事業及びその他の包括利益項目に関する企業の法人所得税費用（税軽減額）は、IFRS 及び米国会計基準で規定されているように包括利益計算書又は財務諸表の注記に表示しなければならない。法人所得税費用又は税軽減額が、所有者の立場での所有者との取引に関係するものであり、IFRS 又は米国会計基準に従って資本に直接借方又は貸方計上しなければならない場合には、法人所得税費用又は税軽減額は、包括利益計算書ではなく所有者持分変動計算書に表示しなければならない。

- 2.22 上記の原則を適用する企業は、下記の表で説明しているセクション及びカテゴリー

で財務諸表にその情報を表示しなければならない。(セクション名は**太字のイタリック体**で記載されている；セクション内で必要とされるカテゴリーは箇条書きで示されている) 企業は、順序が各計算書で同じである限り、これと異なる順序でセクション及びセクション内のカテゴリーを表示することができる。所有者持分変動計算書は、その他の財務諸表で用いられるセクション及びカテゴリーを含んでいないので、本表には含まれていない。

<b>財政状態計算書</b>	<b>包括利益計算書</b>	<b>キャッシュ・フロー計算書</b>
<b>事業</b> ・営業資産及び負債 ・投資資産及び負債	<b>事業</b> ・営業利益及び費用 ・投資利益及び費用	<b>事業</b> ・営業キャッシュ・フロー ・投資キャッシュ・フロー
<b>財務</b> ・財務資産 ・財務負債	<b>財務</b> ・財務資産からの収益 ・財務負債からの費用	<b>財務</b> ・財務資産キャッシュ・フロー ・財務負債キャッシュ・フロー
<b>法人所得税</b>	継続事業(事業及び財務) に対する <b>法人所得税</b>	<b>法人所得税</b>
<b>非継続事業</b>	<b>非継続事業</b> (税金控除後)	<b>非継続事業</b>
	<b>その他の包括利益</b> (税金控除後)	
<b>所有者持分</b>		<b>所有者持分</b>

### 意味のある小計の表示

- 2.23 企業は、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の各セクション及びセクション内の各カテゴリーについて、小計及び関連する表題を表示しなければならない。企業は、追加的な小計及び表題の表示が財務状態及び財政状態の変化を理解するのに役立つ、それらがこれらの3つの計算書で首尾一貫して表示される場合には、追加的な小計及び表題を表示することができる。
- 2.24 上記の表は、企業の財務諸表にセクション及びカテゴリーが現れるかもしれない順序を表わしている。セクション及びセクション内のカテゴリーを表示する順序を決めるにあたり、企業は、その活動が最も理解される記述となるような、意味のある小計及び合計が表示される順序を選ばなければならない。しかし2.22項で説明しているように、企業は、これら3つの計算書すべてに関し同じ順序でセクション及びカテゴリーを表示しなければならない。
- 2.25 3.22項で説明しているように、企業は、財政状態計算書で資産合計及び負債合計を表示することができる。3.24項で説明しているように、企業は、純損益の小計及び

包括利益の合計を包括利益計算書に表示しなければならない。

- 2.26 各セクション及びセクション内の各カテゴリーの小計を表示することを企業に要求することは、それにより利用者が財務諸表全体にわたり小計を関連付けることができるようになるため、一体性の目標に整合する。例えば、利用者は営業利益及び営業キャッシュ・フローを生じさせることになった営業資産及び営業負債を容易に識別できるようになる。

#### 討議のための質問

2. **事業活動と財務活動の区分**は、今日用いられている財務諸表様式で提供されているよりも意思決定に有用な情報を提供することになるか(2.19 項参照)。その理由又はそうでない理由。
3. **所有者持分**は、財務セクションから区分されたセクションとして表示すべきか、又は財務セクションに一つのカテゴリーとして含めるべきか(2.19 項(b)、2.36 項、及び2.52 項から2.55 項参照)。その理由又はそうでない理由。
4. 提案されている表示モデルにおいて、企業は、独立したセクションで**非継続事業**を表示することになる(2.20 項、2.37 項及び2.71 項から2.73 項参照)。この表示は、意思決定に有用な情報を提供するか。この情報を独立したセクションで表示する代わりに、企業は適切なカテゴリー(営業資産、投資資産、財務資産及び財務負債)で非継続事業に関する情報を表示すべきか。その理由又はそうでない理由。

## セクション及びカテゴリーにおける情報の分類

- 2.27 企業は、資産及び負債が企業で使用される方法を最も反映する方法で、**事業セクション及び財務セクション**において資産及び負債を分類しなければならない。本ディスカッション・ペーパーでは、この方法を分類における「マネジメント・アプローチ」と呼んでいる。複数の「報告セグメント」を有する企業は、これらの項目が報告セグメントでそれぞれ使用される方法に基づいて、**事業及び財務セクション**において資産及び負債を分類しなければならない。
- 2.28 企業は、**事業セクション及び財務セクション**において資産及び負債を分類するためにマネジメント・アプローチを用いるが、**法人所得税セクション、非継続事業セクション及び所有者持分セクション**において資産、負債及び所有者持分の項目を分類する際には、**現行の基準を参照**しなければならない(2.36 項から2.38 項参照)。
- 2.29 情報を一体性のある方法で表示するために、企業は、**包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書**において、**資産、負債及び所有者持分の項目の変動を、資産及び**

負債が分類されている財政状態計算書と同じセクション及びカテゴリーに表示しなければならない。すなわち、財政状態計算書における資産及び負債の分類が、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における資産及び負債の変動の分類を決定する。例えば、企業は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の営業カテゴリーにおいて、営業資産及び営業負債に関する収益、費用、利得、損失及びキャッシュ・フローを分類することになる。

- 2.30 企業は、所有者持分変動計算書において、所有者の立場での所有者との取引に起因する変動を表示しなければならない。

### セクション及びカテゴリーの定義

- 2.31 **事業セクション**には、経営者が継続的な事業活動の一部と考える資産及び負債、並びに当該資産及び負債の変動を含めなければならない。事業活動とは、物品の製造又はサービスの提供など、価値を創造することを意図して行われる活動をいう。事業セクションには、企業の価値創造活動に直接関係するため、通常、顧客、仕入先及び従業員との取引に関連する資産及び負債が含まれる。
- 2.32 事業セクション内の**営業カテゴリー**には、経営者が企業の事業の中心的な目的に係ると考えている資産及び負債を含めなければならない。企業は、主要な収益及び費用を発生させる活動において営業資産及び営業負債を活用する。営業資産及び営業負債のすべての変動は、包括利益計算書（現行の基準が、変動をその他の包括利益の一項目として認識することを要求している場合を除く）及びキャッシュ・フロー計算書の営業カテゴリーに表示されなければならない。
- 2.33 事業セクション内の**投資カテゴリー**には、経営者が企業の事業の中心的な目的に関連しないものと考えている事業資産及び事業負債を含めなければならない。企業は、利息、配当又は市場価格の上昇という形で利益を生み出すために投資資産及び投資負債を使用するかもしれないが、主要な収益及び費用を発生させる活動においてそれらを使用しない。投資資産及び投資負債のすべての変動は、包括利益計算書（現行の基準が、変動をその他の包括利益の一項目として認識することを要求している場合を除く）及びキャッシュ・フロー計算書の投資カテゴリーに表示されなければならない。
- 2.34 **財務セクション**には、**財務資産カテゴリー**及び**財務負債カテゴリー**を含めなければならない。財務資産及び財務負債とは、経営者が企業の事業及びその他の活動の資金調達の一部であると考えている「金融資産」及び「金融負債」（当該用語は IFRS 及び米国会計基準で定義されている）をいう。金融資産又は金融負債が企業の財務活動の一部であるかどうかを判断する上で、経営者は、当該項目が事業活動の資金調達に使用されるその他の手段と代替可能であるかどうかを検討すべきである。例

例えば、企業は、現金、リース又は銀行借入を用いて設備を取得することができる。資本は通常は価値創造（事業）活動の資金調達を行うために調達されるため、財務セクションには、通常、企業の資本調達活動（例えば、銀行借入又は社債）から生じる負債が含まれる。しかし、2.79 項で説明しているように、分類におけるマネジメント・アプローチが提案されている表示モデルで用いられているため、製造業の企業が財務セクションに分類する項目は、金融サービス企業が財務セクションに分類する項目と異なるかもしれない。財務資産及び財務負債のすべての変動は、包括利益計算書（現行の基準が、変動をその他の包括利益の一項目として認識することを要求している場合を除く）及びキャッシュ・フロー計算書の財務資産及び財務負債カテゴリーに表示されなければならない。

- 2.35 企業がある資産又は負債を、営業活動、投資活動又は財務活動に関するものとして明確に識別できない場合には、企業は、その資産又は負債は営業活動に関連するものであると推定しなければならない。
- 2.36 **所有者持分セクション**には、IFRS 及び米国会計基準の「所有者持分」の定義を満たす項目を含めなければならない。例えば、財政状態計算書の所有者持分セクションには、普通株式、自己株式及び利益剰余金などの項目を含めることになる。所有者持分に関するすべてのキャッシュ・フローは、キャッシュ・フロー計算書の所有者持分セクションに表示しなければならない。所有者との取引に基づく所有者持分の変動は、所有者持分変動計算書に表示し、非所有者との取引に基づく所有者持分のすべての変動は包括利益計算書に表示しなければならない。
- 2.37 **非継続事業セクション**には、「非継続事業」に関連するすべての資産及び負債を含めなければならない。非継続事業は IFRS 及び米国会計基準に定義されている。非継続事業の資産及び負債のすべての変動を、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の非継続事業セクションに表示しなければならない。
- 2.38 財政状態計算書の**法人所得税セクション**には、IFRS 又は米国会計基準に従って認識されている当期及び繰延のすべての法人所得税資産及び法人所得税負債を含めなければならない。企業は、キャッシュ・フロー計算書の法人所得税セクションにおいて、当該資産及び負債に関連するキャッシュ・フローを表示しなければならない。3.53 項から 3.62 項で説明されているように、両審議会の予備的見解では、企業は、現行の規定に従って法人所得税費用又は税軽減額を包括利益計算書に配分しなければならないとしている。したがって、企業は、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書に対応する法人所得税セクションではなく、包括利益計算書の非継続事業及びその他の包括利益セクションにおいて、法人所得税費用又は税軽減額の一部を表示するかもしれない。



## 追加的な分類指針

- 2.39 分類におけるマネジメント・アプローチでは、企業の経営者は、事業の固有な側面を財務諸表の利用者に伝えることができる。両審議会は、この分類アプローチを採用することで、企業には複数の異なる事業からなり、異なる事業において異なる機能を果たす類似の種類資産及び負債を有しているかもしれないことに気がついた。
- 2.40 2.27 項で両審議会は、企業は、企業が資産及び負債をどのように使用しているかを反映する形で、報告セグメントにおいて、事業及び財務の資産及び負債を分類しなければならないと提案している。例えば、企業には、製造、金融サービス及び小売の3つの報告セグメントが存在し、それぞれのセグメントには金融資産のポートフォリオがあるとす。製造セグメントでは、継続的な営業活動のために資金調達を行うために金融負債が使用され、したがって、財務負債カテゴリーに分類される。金融サービス・セグメントでは、主たる営業活動は、金融負債に支払った以上の利益を金融資産から稼得することからなり、したがって、金融商品は、営業カテゴリーに分類される。小売セグメントでは、金融商品は利益をもたらすが、小売の事業活動のために資金調達を行うために使用されることはなく、したがって、投資カテゴリーに分類される。したがって、この例では、企業の財務諸表では、企業がこうした金融商品を使用する方法に整合する形で、各報告セグメントにおいて、金融商品が財務負債、営業及び投資カテゴリーに表示されることになる。企業は、資産及び負債を報告セグメントレベルで分類すべきであり、「企業」に係る分類原則も報告セグメントに適用する。
- 2.41 資産及び負債を営業、投資、財務資産及び財務負債カテゴリーに分類する際の企業の方針は会計方針であり、会計方針に関する注記で説明されなければならない(4.2項から4.4項参照)。企業の方針の変更は、IFRS及び米国会計基準に定められるように、新しい分類方針を過年度に遡及適用しなければならない。
- 2.42 資産又は負債をどのように使用するかは、時間の経過と共に変化する。例えば、企業は投資として土地を購入しても、その土地に製造工場を建設することがある。土地の利用形態の変更は、分類の変更となるべきである。両審議会は、資産又は負債の使用方法の変更を財務諸表に表示すべきかどうか、またどのように表示すべきかについて、まだ検討していない。
- 2.43 企業は、事業活動において複数の機能のために資産又は負債を使用するかもしれない。例えば、企業の本社建物は営業活動で使用されることもあれば、経営者が不動産投資であると考える場合もある。両審議会は、経営者がこうした状況で項目をどのように分類すべきかについてまだ検討していない。1つの案は、主たる目的(営業活動又は投資活動)に基づいて資産又は負債を分類することである。この処理は、複数の種類の活動に係る入金及び支払をキャッシュ・フロー計算書で分類する

際の IFRS 及び米国会計基準の指針と整合的である。

- 2.44 企業は、さまざまな機能のために現金を使用する。しかし、現金のうちある特定の金額がある 1 つの機能に関連し、他の金額が他の機能に関連するものとして企業が識別することは、不可能ではないにしても困難であるかもしれない。そうした理由により、企業は、すべての現金を、財政状態計算書上の単一の行項目で表示し、財政状態計算書の 1 つのセクション又はカテゴリーにのみ現金を含めなければならない。企業が複数のカテゴリーで現金を表示すべき唯一の状況は、報告セグメントレベルで現金を管理していて、現金が 2 つ以上の報告セグメントで異なる機能を果たす場合である。
- 2.45 年金など退職後給付の一部の要素又はすべての要素を企業の財務活動の一部と見て、関連する金額を企業の営業活動の分析から除外する利用者もいる。退職後給付の一部の要素又はすべての要素を従業員報酬に関連するものと見て、企業の営業活動の分析に含む利用者もいる。IFRS も米国会計基準も、企業が制度資産及び給付負債を純額基準で財政状態計算書に表示することを要求しているのので、提案されている表示モデルでは、企業は退職後給付資産又は負債の純額を財政状態計算書の単一のカテゴリーに分類しなければならない。すなわち、企業は制度資産と給付負債とを区分して分類することはできない。退職後資産又は負債の純額は従業員報酬に関連するので、企業が資産又は負債の純額を営業カテゴリーに分類する可能性が最も高い。
- 2.46 一体性の目的に従って、企業は、勤務費用、利息費用及び制度資産からの運用収益を含む関連する退職後給付費用及びキャッシュ・フローを退職後給付資産又は負債の純額が分類されたカテゴリーと同じカテゴリーに分類しなければならない。企業は、退職後給付費用の構成要素のすべてを包括利益計算書の 1 つのカテゴリーに表示しても、利用者が将来キャッシュ・フローを予測する際に役立つのであるならば、その構成要素を複数の行項目で表示することができる。IASB のディスカッション・ペーパー「IAS 第 19 号「従業員給付」の改訂に係る予備的見解」は、包括利益計算書で年金費用の構成要素を分解することで有用な情報が提供されると説明している。
- 2.47 両審議会は、退職後給付制度における資産及び負債の純額での表示は、退職後給付に焦点を当てているプロジェクトで取り扱うのに最も適した論点であると考えている。資産及び負債の表示が将来のプロジェクトの結果を受けて変更になれば、退職後給付費用の構成要素の表示に影響が出ることになるであろう。例えば、新しい表示により、企業が制度資産及び給付債務を財政状態計算書の他のセクション又はカテゴリーに表示することを許容又は要求する場合、企業は退職後給付費用の関連する構成要素を包括利益計算書の対応するセクション又はカテゴリーに分類することになるだろう。
- 2.48 両審議会は、未払配当金及び関連するキャッシュ・フローの分類を、未払配当金を負債として分類する現行の分類方法に基づいて行うことを提案している。したがっ

て、普通株式に対する配当支払は、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書の財務負債カテゴリーに分類し、所有者持分セクションには分類してはならない(未払配当金及び一定の種類の特分金融商品の分類は、資本の特徴を有する金融商品に関するプロジェクト又は概念フレームワーク・プロジェクトで変更される可能性がある)。両審議会は、普通株式に対する配当支払は所有者持分セクションのキャッシュ・フローであると考えている関係者もいることを承知している。

#### 討議のための質問

5. 提案されている表示モデルは、項目が企業又は報告セグメント内で用いられている方法を反映するため、セクション及びカテゴリーにおける資産及び負債並びに当該項目の関連する変動の分類に対して**マネジメント・アプローチ**に依存している(2.27項、2.34項及び2.39項から2.41項参照)。
  - (a) マネジメント・アプローチは、財務諸表の利用者に対して、最も有用な企業の概観を提供するか。
  - (b) 分類に対するマネジメント・アプローチから生じる財務諸表の比較可能性が減少する可能性は、当該アプローチの便益を上回るか。その理由又はそうでない理由。
6. 2.27項は、資産と負債の両方が**財政状態計算書**の事業セクション及び財務セクションで表示されなければならないと提案している。表示におけるこの変更と包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における事業活動及び財務活動の区分とが一体となって、利用者が企業の事業活動又は財務活動に係る主要な財務比率を計算することがより容易となるか。その理由又はそうでない理由。
7. 2.27項、2.76項及び2.77項では、セグメント報告の目的のために、**複数の報告セグメント**を有する企業による資産及び負債の分類が議論されている。当該企業は、企業レベルの代わりに、提案されているように、報告セグメントレベルで資産及び負債(及び関連する変動)を分類すべきか。説明すること。
8. 提案されている表示モデルは、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書におけるセクション及びカテゴリーを導入している。1.21項(c)で議論されたように、両審議会は、提案されている分類スキームの結果として、**現行のセグメント開示規定に対する必然的な改訂**を行う検討が必要である。例えば、両審議会は、どの資産がセグメント別に開示されるべきかを明確にする必要があるかもしれない。今日要求されているように資産総額だけなのか、あるいは、各セクション又はセクション内のカテゴリー別の資産か。両審議会は、提案されている表示モデルの観点でセグメント情報をより有用とするために、もしあれば、セグメント開示のどのような変更を検討すべきか。説明すること。
9. **事業セクション**及び当該セクション内の**営業カテゴリー**と**投資カテゴリー**は適切に定義されているか(2.31項から2.33項及び2.63項から2.67項参照)。その理

由又はそうでない理由。

10. **財務セクション**及び当該セクション内の**財務資産カテゴリー**と**財務負債カテゴリー**は適切に定義されているか(2.34 項と 2.56 項から 2.62 項)。財務セクションは、提案されているように、IFRS 及び米国会計基準で定義されているように「金融資産」及び「金融負債」に限定されるべきか。その理由又はそうでない理由。

## 情報の区分及びセクション及びカテゴリーへの分類に関する予備的見解の根拠

- 2.49 両審議会は、企業の財務諸表の利用者（経営者を含む）は一般的に企業の業績を資本構成とは切り離して分析するという考え方を基に、財務諸表に関する分類スキームを提案している。企業がどのように資本を獲得しているかに関する金額と、価値を創造するためにその資本をどのように使用しているかに関する金額を、財務諸表の中で区分することを要求することは、利用者の分析に役立つ。
- 2.50 2.19 項の分類原則を適用することで、以下の計算書がもたらされることになる。
- (a) 事業資産及び事業負債( 営業資産及び営業負債並びに投資資産及び投資負債で構成される ) を財務資産、財務負債及び所有者持分と区分する財政状態計算書
  - (b) *事業活動からの利益* ( 営業活動からの利益と投資活動からの利益で構成される ) と *財務活動からの利益* を明確に識別する包括利益計算書
- 2.51 事業セクション及び財務セクションに資産及び負債の両方を表示することになると、財政状態計算書の様式が大幅に変更になる。財政状態計算書は、要素（資産、負債及び所有者持分）を基に分類されることはなくなり、機能的なセクション及びカテゴリーを基に分類されることになる（付録 A の ToolCo と Bank Corp の財政状態計算書例を参照）。事業セクション及び財務セクションに資産及び負債を表示することで、経営者が事業活動及び財務活動で使用する純資産を明確に伝えることができる。事業活動と財務活動の区分と合わせて、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の表示方法を変更することで、利用者は企業の事業活動又は財務活動に関する主要な財務指標を容易に計算することができる。さらに、例えば、営業活動に企業が帰属させる売上部分を、売上を創出した営業資産と直接比較することができ、利用者は、現行の財務諸表で可能となる以上に営業資産の収益率をより簡単かつ直接的に評価できるようになるため、これらの指標の質が高まる。財務活動を他の活動と区分することによる利点のもう 1 つの例として、利用者の中には、債務合計ではなく財務負債を分母にした資本負債比率（あるいは他の財務レバレッジ指標）を好む人々がいる。企業の財務負債をその他の負債と区別することは、現在の表示実務では困難な場合もある。

## 財務セクションの定義

### 所有者持分

- 2.52 セクション及びセクション内におけるカテゴリーを定義するにあたり、両審議会は、企業は所有者持分項目及び所有者の立場での所有者との取引を財務セクション内の独立したカテゴリーとして表示すべきか、又は独立したセクションとして表示すべきかどうかを検討した。
- 2.53 所有者持分は、企業全体の財務活動の一部であり、持分金融商品はますます様々な形式の負債性金融商品と交換可能になってきている。さらに、財務諸表の利用者は企業の資本総額や資金調達総額に関心を持つことが多い。こうした要素は、所有者持分を財務資産及び財務負債と同じセクションに表示すべきであることを示唆するものである。
- 2.54 しかし、包括利益は非所有者との取引のみを反映するものであるため、一体性の目的を満たす唯一の方法は、所有者からの資金調達と非所有者からの資金調達を区分することである。普通株式の発行など所有者との財務活動が財務セクションの所有者持分カテゴリーに表示されるとすると、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書のみ所有者持分カテゴリーが含まれることになる。包括利益計算書の財務セクションには所有者持分カテゴリーは含まれない。定義上、包括利益は所有者との取引を除外しているからである。
- 2.55 財政状態計算書で所有者からの資金調達と非所有者からの資金調達とを独立したセクションにすると、所有者財務セクションの合計金額は純資産の合計と同額になるので、企業が所有者に代わって使用している純資産を利用者が理解するのに役立つ。同様に、キャッシュ・フロー計算書で所有者の財務セクションと非所有者の財務セクションを区別することは、非所有者との取引により生み出されるキャッシュ・フローを理解するのに役立つ。さらに、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書における所有者財務セクションは、キャッシュ・フロー計算書の非所有者財務セクションに分類されることとなる配当支払（2.48 項参照）は別として、所有者持分変動計算書と一体性のあるものとなる。所有者持分変動計算書には、企業に留保されるか又は配当もしくは株式の買戻しの形で所有者に配分される包括利益が示され、所有者による追加投資が反映される。（本ディスカッション・ペーパーでは、所有者持分項目及び所有者財務活動を含めるセクションを「所有者持分セクション」と呼ぶ。）

### 負債

- 2.56 両審議会は、財務セクションをすべての負債を含むように定義することを検討した。概念的にはすべての負債は企業の様々な活動の資金調達の源泉であるが、両審議会は、財務セクションにすべての負債を含める分類スキームは、負債が企業の中で別々

の機能に使用される場合にはその有用性が限られた情報となることに留意した。例えば、買掛金は棚卸資産の購入のための資金調達として使用され（営業機能）、長期債務は事業取得又は一般的な営業活動のための資金調達として使用される（財務機能）。さらに、負債の中には、製品を引き渡す義務など、明らかに企業の営業活動から直接生じるものがあり、それらを財務に分類すると混乱を招く可能性がある。

- 2.57 両審議会は、財務セクションの定義を狭くして、現行の会計基準で貨幣の時間価値部分を別個に計算し包括利益の一部として表示することを要求されている負債のみを含めることも検討した。両審議会は、この狭い定義を支持しなかった。企業の財務構造の変化ではなく、会計基準の変更によって、負債が財務セクションに追加されたり除外されたりすることになってしまうからである。
- 2.58 両審議会は、別の狭い定義として、財務セクションに資本市場における資本調達活動に関連した負債のみを含める定義も検討した。両審議会はこの定義を支持しなかった。企業はその活動資金を調達するために、他の種類の負債（例えば、リースによる資金調達）も利用するからである。
- 2.59 これらの定義案を検討する上で、両審議会は、特定の営業活動に係る負債（例えば運転資本）は、企業の活動の全般的な資金調達により生じる負債とは異なることに気づいた。したがって、両審議会は、財務セクションは負債の一部として定義した部分集合のみを基礎とすべきではないと判断した。両審議会は、財務セクションにどの負債を分類すべきかを経営者が柔軟に判断できるようにすることを提案している。

#### 資金管理資産 (Treasury assets)

- 2.60 両審議会は、企業内の資金管理機能 (treasury function) が管理している資産 (資金管理資産) を財務セクションに盛り込むべきかどうかを検討した。両審議会は、当初、資金管理資産は利益を生み出すために使用されるので、その他の価値創造活動と合わせて事業セクションに表示すべきであると考えた。
- 2.61 しかし、両審議会の諮問グループ及び利用者グループのメンバーの多くが、資金管理資産は、企業全体の財務活動の一部であり、企業の事業活動ではなく、財務活動の分析にこれらの資産を含めると、両審議会に説明している。例えば、企業の運転資本ニーズを超過する資金は、「純債務」の一部として企業の債務と共に評価されるだろう。利用者は、企業は既存の債務を即座に返済するために当該余剰資金を取り崩すと考えているからである。したがって、両審議会は、企業は資金管理資産を事業セクションではなく財務セクションに、ただし財務負債とは別のカテゴリーで表示すべきであると判断した。
- 2.62 資産及び負債の両方を財務セクションに分類できることを決めた後、両審議会は、資産又は負債の特徴（性格的には財務）又は機能（資金調達のために使用される）

により、当該項目を財務セクションに分類すべきであるかどうかを判断すべきか否かに関し検討した。両審議会は、企業の中でそれらがどのように使用されるかを基に資産及び負債を分類するのが良いと考えているため、機能アプローチを支持していた。しかし、分類手続に客観性を付加するために、両審議会は、**金融資産又は金融負債のみを財務セクションに含めるべきであると判断した**。したがって、ある項目の財務セクションへの分類に関する 2.34 項のガイドラインは、まず資産又は負債（**金融資産又は金融負債**）の特徴を基礎とするが、どの金融資産及び金融負債が財務機能を果たしているかを経営者が判断できる柔軟性を与えている。これは、企業は金融資産又は金融負債を財務セクションから除外してもよいが、財務セクションに非金融資産又は非金融負債を含めることはできないことを意味する。

### **事業セクションの定義**

- 2.63 両審議会は、企業の財務活動、非継続事業又は法人所得税のいずれにも関係しない資産又は負債は事業セクションに分類すべきであると提案している。しかし、企業の事業活動にさらに透明性を与えるために、両審議会は、事業セクションをさらに2つのカテゴリー、つまり営業カテゴリー及び投資カテゴリーに区分すべきであると提案している。
- 2.64 営業カテゴリー及び投資カテゴリーは、「中核になる」(core)、「中核でない」(non-core)活動という考え方を基にしている。両審議会の予備的見解では、経営者が企業を中心となる営業活動であると考えるものに従って資産及び負債を分類することで、*営業活動*と*投資活動*の狭い定義や規範的な定義によるよりも、有用な情報が提供される。
- 2.65 2.27 項で説明されているように、提案されている表示モデルでは、マネジメント・アプローチを使用して資産及び負債を分類する。したがって、企業がキャッシュ・フローを営業活動、投資活動又は財務活動に分類している現在の方法は、提案されている表示モデルの分類には適合しないかもしれない。現在のキャッシュ・フロー計算書で使用されているカテゴリーの見出しは、提案されている表示モデルと同じであるが、各カテゴリーに分類される項目は異なる。例えば、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」及び SFAS 第95号「キャッシュ・フロー計算書」の投資活動には、有形固定資産の取得又は処分が含まれるが、多くの企業の場合、提案されている表示モデルでは、それらは営業活動になる。
- 2.66 両審議会は、多くの企業では投資資産や投資負債が少ししかなく、企業によってはそれらが全くないこともあると予想している。逆に、企業は、特定の子会社のすべての活動を投資カテゴリーに表示することにするかもしれない。その場合、投資カテゴリーは、収益、販売原価、広告宣伝費、一般管理費及びその他費用の行項目を有することになるかもしれない。

- 2.67 経営者は、資産及び負債が事業活動でどのように展開されるかを知っており、資産又は負債を営業カテゴリーに分類すべきか、あるいは投資カテゴリーに分類すべきかを判断するのに最も適した立場にある。例えば、原材料を販売商品に加工して価値を創造する衣料メーカーを考えてみる。この衣料メーカーが営業カテゴリーに分類する資産及び負債には、売掛金、棚卸資産、装置、買掛金、無形資産及び年金債務などがある。しかし、他者に金融サービスを提供して価値を創造する企業は、営業カテゴリーに、現金、コマーシャル・ペーパー、売却目的保有証券、売買ポートフォリオ資産及び負債、預金、貸付金及び保険債務を含めるかもしれない。衣料メーカーは、中心的な事業には関係しない売買目的債券ポートフォリオを有しているかもしれない。当該資産を投資カテゴリー又は財務資産カテゴリーに分類するかもしれない。同様に、金融サービス企業は、その中心的な事業には関係しない高価な美術品を有しているかもしれない。その美術品を投資カテゴリーに分類するかもしれない。

### **現金の分類**

- 2.68 3.14 項から 3.18 項で説明しているように、両審議会の予備的見解では、現金同等物はもはや現金と同じ方法では表示されない。したがって、2.69 項と 2.70 項は、現金同等物ではなく現金にのみ関係する。現金は他のいかなる資産と比較してもはるかに代替可能性が高い。この代替可能性のため、企業は一般的にはその現金を集中して管理している（集中の度合いは企業ごとに異なりうるが）。したがって、両審議会は、分類に関する予備的見解を、債権、棚卸資産及び短期又は長期投資などの資産に適用するのと同じ方法で現金にも適用すべきかどうかについて検討した。
- 2.69 両審議会は、企業が、現金の一部はある機能を有し、他の現金は別の機能を有しているものと識別することは、不可能ではないにしても、困難であることに留意した。したがって、現金が 2 つ以上の報告セグメントで異なる形で使用されている場合は別として、企業が複数のカテゴリーに現金を分類する又は表示することを許容又は要求することは、財務諸表の表示の提案目的を達成するのに必ずしも役立たず、便益に疑問があるため正当化が困難なコストを企業に課すことになるだろう。
- 2.70 企業は、その現金を 1 つだけのカテゴリーに表示すべきであるとする提案は、分類におけるマネジメント・アプローチとの不整合又は例外となってしまうという見解も一部にあるかもしれない。両審議会は、提案されている表示モデルは、現金をどのカテゴリーに分類すべきかを特定するものではないので、マネジメント・アプローチの例外にはならないと考えている。すなわち、企業の現金又は企業の報告セグメントの現金を営業、投資又は財務に分類するかどうかは会社が決定することになる。



### **非継続事業の活動**

- 2.71 財務諸表の利用者は、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価するときには企業の営業活動の業績についての情報を用いると述べている。このような評価では、非継続事業の業績に関する情報（関連する稼得利益及びキャッシュ・フローなど）は、将来キャッシュ・フローへの影響が異なるので、継続事業の業績とは区別して取り扱う可能性が高い。
- 2.72 現在、IFRS 及び米国会計基準では、企業は財務諸表上で非継続事業を識別しなければならない。したがって、企業は非継続事業についての情報は継続活動についての情報と区別して表示すべきであるとする両審議会の提案は、現行の表示とおおむね整合的である。
- 2.73 非継続事業を識別するための判断規準は、IFRS と米国会計基準とで異なる。両審議会は、別の共同プロジェクトにおいて、「非継続事業」の新しい共通の定義を検討している。IASB と FASB は、2008 年 9 月に、新しい定義案と関連する開示案を含む公開草案を公表した。したがって、このディスカッション・ペーパーは、財務諸表における非継続事業の表示のみを取り扱っている。

### **法人所得税**

- 2.74 両審議会は、現行の法人所得税の配分に関する規定を引き続き適用するという予備的見解に至るにあたり、多くのケースで企業は包括利益計算書の複数のセクションで法人所得税費用又は税軽減額を表示することになり、それゆえ包括利益計算書を財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書と揃えることはできないことを承知していた。両審議会は、各計算書がカテゴリー・レベルで完全に一致するように、法人所得税費用（税軽減額）を含むのと同じセクション及びカテゴリーに法人所得税資産、負債及びキャッシュ・フローを表示することを企業に要求することを検討した。これは一体性の目的と整合するものである。両審議会は、提案されている表示モデルが内部的に首尾一貫するようになるには、企業はまず、法人所得税資産及び法人所得税負債をセクション及びカテゴリーに分類し、その後同じように関連する収益と費用項目及びキャッシュ・フローを分類する必要がある。しかし、両審議会は、法人所得税資産、負債及びキャッシュ・フローの構成要素を分解し、営業、投資、財務資産及び財務負債カテゴリーに表示するには、有用な情報を提供しそえない複雑かつ恣意的な配分が必要になると考えた。
- 2.75 3.58 項と 3.62 項で説明しているように、両審議会は、包括利益計算書に法人所得税を配分する（したがって分解の目的が達成される）ことは、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を利用者が評価する上で重要になると考えている。それは一体性の目的を厳格に遵守することよりも重要である。このため、両審議会は、企業は財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書の独立したセクションに法人

所得税資産、負債及びキャッシュ・フローを表示すべきであると提案しているが、法人所得税は包括利益計算書に引き続き配分することを提案している。

### **報告セグメントレベルでの分類**

- 2.76 企業がその資産及び負債を企業レベルで分類する場合には、企業のすべての報告セグメントはその資産及び負債を同じ方法で分類することになる。例えば、2.40 項に説明されている多様化した企業は、すべての金融商品を同じカテゴリーに分類することになる。両審議会は、企業レベルでの分類は報告セグメントレベルでの分類よりも複雑でないことを承知している。これは、報告セグメントごとに別々の方針を潜在的に持つのではなく、1つの分類方針を多岐にわたりうる事業における資産及び負債のすべてに適用することになるからである。
- 2.77 しかし、両審議会は、報告セグメントレベルで分類に関するガイドラインを適用する方が企業内で資産又は負債が使用される方法をより良く表わすと考えている。定義上、報告セグメントは性質及び経済的行動が類似した営業活動を含むものだからである。すなわち、それらのセグメントにおける資産及び負債はおそらく同じ方法で使用されている。

### **金融サービス企業への適用**

- 2.78 両審議会は、プロジェクトの範囲を設定するにあたって、当初、主に金融サービスを提供する企業（銀行、建築業組合、信用金庫、証券会社、資産運用企業、保険会社及び類似の事業）に関する表示規定は、その他の業種の企業と区別すべきであるかどうかを検討した。これらの企業に正味キャッシュ・インフローをもたらず資産及び負債は、基本的に価値を創造する方法が異なるために、その他の企業の資産及び負債とは異なる可能性が高い。金融サービス企業の収益の源泉は、通常、金融資産及び金融負債の管理である。これに対し、その他の業種の企業については、金融資産からの利益は重要ではないことが多く、金融負債に係る費用は一般に営業活動に直接関係しない。
- 2.79 両審議会は、プロジェクトの金融機関諮問グループ（Financial Institutions Advisory Group）のメンバーとのコンサルテーションを行った後に、本ディスカッション・ペーパーに説明されている分類スキームと分類におけるマネジメント・アプローチをすべての事業又は営利企業に適用することを提案している。両審議회가、会計方針に関する事項として、資産及び負債の分類基準に関する説明を企業に要求しようと考えたことは、すべての事業又は営利企業について分類のスキームとガイドラインを同じにすることを支持していた諮問グループのメンバーにとって重要であった。両審議会は、金融サービス企業は、多くの金融資産及び金融負債（例えば、現金、銀行貸付金及び銀行当座貸越）を、性質は金融商品であっても営業カテゴリ

ーに分類すると予想している。これに対し、金融サービスを提供することのない製造業の企業は、現金、銀行借入、銀行当座借越、債券その他の取引される債務、及び関連する経過利子、並びにこれらの項目をヘッジするために保有する金融商品などの項目については財務資産及び財務負債カテゴリーに含めることにするかもしれない。

## 第3章：目的と原則が各財務諸表に及ぼす影響

- 3.1 本章は、財務諸表の表示の目的及び関連する原則に関する両審議会の予備的見解の適用が、各財務諸表に及ぼす影響を、現行実務に与える影響を含めて説明している。また、特定の財務諸表に固有の論点についての両審議会の予備的見解も説明議論している。付録 A に、本ディスカッション・ペーパーで提案されている原則及び適用指針（提案様式）に則って作成された製造企業(ToolCo)と金融サービス企業(Bank Corp)の例示的な財務諸表（財務諸表の注記を含む）が記載されている。また、附録 A には現在の表示規定を用いた ToolCo と Bank Corp の例示的な財務諸表（従来の様式）も記載されている。

### 財政状態計算書

#### 資産及び負債の流動性及び財務的弾力性に関する情報の表示

- 3.2 企業は、財政状態計算書の資産及び負債（非継続事業に関連するものを除く）を、営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーの短期及び長期のサブカテゴリーに分類しなければならない。ただし、流動性に基づく表示の方がより目的適合的な情報が提供することになる場合は除く。流動性に基づく表示では、企業は流動性の高い順又は低い順に資産および負債を表示しなければならない。かつ短期契約資産及び負債の満期に関する情報を財務諸表の注記で開示しなければならない。すべての企業は、財務諸表の注記で長期契約資産及び負債の満期に関する情報を表示しなければならない。
- 3.3 資産又は負債は、契約上の期日若しくは予測される実現<sup>9</sup>日又は決済日が報告日から1年以内になる場合に短期となる。言い換えれば、(a)契約上の期日及び(b)予測される実現日又は決済日のいずれか短い方を基に区分される。それ以外は資産又は負債は長期となる。繰延税金資産及び負債は、現行の SFAS 第 109 号「法人所得税の会計処理」<sup>10</sup>に規定されるように、関連する資産又は負債の分類に従って短期又は長期に

<sup>9</sup> 用語「実現」には資産の売却又は費消が含まれる。

<sup>10</sup> IAS 第 12 号「法人所得税」は、企業が繰延税金資産及び負債を非流動として財政状態計算書に表示することを要求している。両審議会は、コンバージェンス・プロジェクトの一環として法人所得税に関する基準を統一するための作業を行っている。IASB は、2008 年に IAS 第 12 号を置き換えるための提案に関する公開草案を公表する予定にしている。公開草案では、IASB は特に、繰延税金資産及び負債の分類に関して SFAS 第 109 号の指針を適用することを提案する。IASB は、IASB の IAS 第 12 号の置き換えに関する提案を盛り込んだディスカッション・ペーパーを公表し、

分類する。

### **すべての企業ではなく、一部の企業に短期及び長期のサブカテゴリーへの分類が要求される理由**

- 3.4 現在の実務では、資産及び負債を流動と非流動のカテゴリーに分類する財政状態計算書は、「分類財政状態計算書」と呼ばれている。その用語は多くの読者にとって馴染みのあるものであるため、本ディスカッション・ペーパーにおいても、短期及び長期のサブカテゴリーを伴った財政状態計算書を「分類財政状態計算書」と呼んでいる。しかし、財務諸表の表示に関する両審議会の予備的見解に従って表示されているすべての財務諸表は、2.22 項の表に描かれたセクションとカテゴリーを有するという意味で「分類」を行うこととなる。
- 3.5 次に説明しているように、分類財政状態計算書を表示することは、分解の目的並びに流動性及び財務的弾力性に関する目的を達成する上で役に立つであろう。
- (a) どの資産と負債が短期でどれが長期かについての情報は、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する利用者の評価と直接的に結び付く。
  - (b) 資産と負債を短期及び長期のサブカテゴリーに表示することで、短期的に実現又は現金への転換が予測される資産と短期的に支払われるか又は決済される負債とを比較するために利用者が必要とする情報が提供される。
- 3.6 しかし、資産と負債を短期及び長期のサブカテゴリーに表示したとしても、一部の企業に関してはこの目的が達成されない場合がある。例えば、預金の受入れ、委託勘定による証券取引の実行、自己勘定による証券売買、証券の引受け、保険証券の発行などの事業を行う企業は、通常、短い時間枠の中での様々な満期日を有する金融資産及び金融負債を保有している。これらの企業に関しては、満期日についての2つのサブカテゴリーに区分するために特定の満期日を定めることは恣意的になる。これらの企業に関しては、提案されている短期と長期のサブカテゴリーは、大まかすぎて、財務諸表の利用者にとって有用となる情報が提供されない。また、もっと粒状に細かく分けた短期の満期情報を財政状態計算書で提供することは現実的ではないことが多い。さらにこうした企業に関しては、流動性に関する情報の方が、短期と長期の恣意的な区分よりも重要となることが多い。こうした理由で、両審議会は、一定のケースでは資産又は負債を流動性の順序で表示した方が利用者にとっての利益になると考えている。より適切な情報を提供する表示という基準に基づいて、分類表示を行うか、あるいは流動性を基にした表示を行うかを各企業が判断しなければならない、と両審議会提案している。企業が流動性を基にした表示を採用する場合には、短期の契約資産及び負債の期日についての情報も開示することになる

---

関係者からの意見を求めることにしている。

(4.7項から4.10項参照)。

## なぜ営業サイクルに基づく流動・非流動区分に代えて短期・長期の区分とするのか

- 3.7 現在の実務では、分類財政状態計算書を表示している企業は、資産及び負債を流動又は非流動に分類している。流動又は非流動の区分は、企業の営業サイクルの長さに基づいている。営業サイクルとは、企業がその生産過程で使用する原材料又はサービスを取得してから、その生産過程からのアウトプットを最終的に現金に転換するまでの通常の期間をいう。言い換えれば、資産又は負債が営業サイクル内に実現する又は決済されることが予測される場合には、流動に分類される。その結果、1年超となる営業サイクルを伴う企業は、現金に転換するのに何年もかかるとしても、一定の資産に関しては流動資産に分類することがある。例えば、ウイスキー蒸留所は、20年以上にわたり仕掛中の棚卸資産を流動資産に分類する可能性がある。これに対し、区分が1年という期間を基に行われる場合には、1年以内に現金に実現すると想定される棚卸資産は短期であると考えられ、1年以上経ってから実現すると想定される棚卸資産は、長期であると考えられる。複数年に及ぶ熟成期間を有するウイスキー蒸留所は、仕掛品を長期棚卸資産に分類することになる。
- 3.8 両審議会は、分類財政状態計算書は企業の営業サイクルではなく、1年基準の区分とすべきであると結論付けた。1年区分の方が、企業の営業サイクルを基準にした区分より単純で理解が容易である。例えば、様々な営業サイクルを有する多岐にわたる商品とサービスを生産する企業の場合、営業サイクルによる区分は複雑で、少なくとも詳細な説明がなければ利用者には理解しにくい。両審議会がこの論点に関し討議した財務諸表利用者は一般的に、1年区分の方がより客観的で、さらには異なる業種の企業間の比較可能性が向上するので、営業サイクルを基にする現在の区分より1年区分の方が望ましいと述べている。

## 予測される実現と契約上の満期日

- 3.9 現行の規定は、契約上の資産と負債の所定の満期日ではなく、資産（負債）の実現（決済）見込に基づいて流動を非流動と区分している。しかし米国会計基準における流動負債の分類には、所定の満期日により短期となるすべての債務、又は所定の満期日によれば長期となるが、債権者が償還請求可能であるか又は短期に償還請求可能となるすべての債務も特定の条件が満たされる場合を除いて含まれる。
- 3.10 両審議会は、実現（決済）見込に基づく区分の方が、契約上の満期日だけにに基づく区分よりも、流動性について適切な情報を提供すると考えている。しかし、両審議

会は、契約上の満期日を一切考慮せずに実現（決済）見込に基づいて区分を行うと、状況によっては、流動性及び資産と負債が現金に及ぼす影響について適切な情報が提供されないことに気付いた。例えば、実現又は決済の見込のみに基づく区別では、契約上の満期日が 6 か月である手形借入であっても、企業が手形の借り換えを予定しているため、借り換えた手形に関する現金支払いが 18 か月にわたり発生しないと見込んでいる場合には、当該手形を長期に分類すべきであると解釈する企業もあるかもしれない。利用者は、企業が 1 年以内に手形を決済又は借り換えしなければならないことを知る必要があるので、1 年の時間枠は、(a)資産又は負債の契約上の満期日と(b)実現<sup>11</sup>又は決済の見込のいずれか短い方を基にすべきであると両審議会は判断した。

### 分類財政状態計算書に関する現行の実務がどのように変更となるか

- 3.11 IAS 第 1 号は、流動性の昇順又は降順による表示が分類財政状態計算書よりも信頼性が高く、かつより適切となる場合を除き、企業に分類財政状態計算書を表示することを企業に要求している。IAS 第 1 号はまた、流動性の順による表示は、明確に識別できる営業サイクルにおいて商品又はサービスを提供しない企業にとってより適切になる可能性が高いと示唆している。したがって、両審議会の提案は、IFRS を適用している企業の実務を変更するものではない。
- 3.12 米国会計基準は、分類財政状態計算書の表示を企業に要求していない。正確には、企業がその表示を選択する場合に、資産と負債を流動又は非流動に分類する方法に関する指針を提供している。資産と負債を流動性の順で表示の方がより適切な情報の提供となる場合以外は、分類財政状態計算書を**要求する**という両審議会の提案は、米国会計基準を変更することにはなるが、金融サービスを提供する企業以外の大半の企業は分類財政状態計算書を表示しているので、米国会計基準を適用している企業にとって実務の大幅な変更とはならない。金融サービス企業は一般的に流動性の順で資産と負債を表示している。
- 3.13 法人所得税資産及び負債を（米国会計基準で規定されているように）関連資産又は負債の分類に従って短期又は長期に分類することは、IFRS を適用している企業にとっては実務の変更となる。IAS 第 1 号第 56 項は、繰延税金資産又は負債を流動に分類することを禁止している<sup>12</sup>。

#### 討議のための質問

11. 3.2 項は、流動性の順序での資産及び負債の表示が、より目的適合的な情報を提供

<sup>11</sup> 脚注 9 を参照

<sup>12</sup> 脚注 10 を参照

する場合を除き、企業は**分類財務状態計算書**（資産及び負債の短期及び長期のサブカテゴリー）を表示しなければならないと提案している。

- (a) どのような種類の企業が**分類財務状態計算書**を表示しないと予想するか。その理由は何か。
- (b) どの企業が**流動性の順序での財政状態計算書**を表示すべきかの区別についてもっと指針が必要か。その場合、どのような追加的な指針が必要か。

### 財政状態計算書での現金の表示

- 3.14 **現金同等物は、他の短期投資と同様の方法で表示し分類しなければならない。企業は、いかなる有価証券をも、現金の一部として財政状態計算書で表示してはならない。**
- 3.15 1987年に公表されたSFAS第95号は、「現金同等物」の概念を導入し、現金と現金同等物の合計に焦点を当てた。これは、FASBの関係者によれば、企業の資金管理活動には現金と本質的に同じと考えられる特定の種類の短期投資も一般に含まれているためである。したがってFASBは、現金が手許にあるか、預金されているか、又は一定額の現金に容易に転換可能な短期投資に投資されているかは、流動性及び将来キャッシュ・フローに関する利用者の評価にほとんど関連性がないと結論付けた。したがって現在の実務では、キャッシュ・フロー計算書は現金及び現金同等物の合計に焦点を当てており、財政状態計算書は、現金と現金同等物の行項目又は両者を含む小計を表示している。
- 3.16 IASBも2003年にIAS第7号を改訂するにあたり同様の結論に達している。したがって現行実務における焦点は、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書の現金及び現金同等物の合計である。使用している表現は少し異なるが、IAS第7号もSFAS第95号も「現金同等物」を、一定額の現金に容易に転換可能で、かつ、満期日が近いために金利変動による価値の変動リスクが僅少な短期の流動性の高い投資と定義している。また両基準書は、定義によれば企業が取得した時点から満期日までが3か月以内の投資のみが該当すると説明しているが、3か月基準に言及する表現はIAS第7号よりもSFAS第95号の方がやや強い。
- 3.17 両審議会は、財政状態計算書に表示される現金金額から現金同等物を除外することが、流動性及び財務的弾力性の目的（2.12項）の達成により役立つと結論付けた。また、2.1項(b)で説明されているように、現金を企業に投資する投資家、債権者及びその他資本提供者は、提供した現金の返還とともにそれに対するリターンを期待している。企業は通常、資本提供者に現金（現金同等物と考えられる短期投資ではなく）を配分する。従業員への支払いや仕入先への支払など、その他の現金ニーズに関して同様である。企業は現金ニーズを満たすために現金同等物を素早く現金



に転換することはできるが、短期投資が、手許現金及び要求払い預金の特徴のすべてを備えることはできない。例えば短期投資は、満期日がどんなに近くても、与信環境又は発行会社の信用度の急変などにより価格が変動するリスクをある程度負っている。

- 3.18 提案されている表示モデルで、仮に現金及び現金同等物を合算した場合、企業はその合算金額を財政状態計算書で 1 つの行項目として表示しなければならない、現金同等物と考えられる証券を現金が分類されるカテゴリーと異なるカテゴリーには表示できないこととなる。両審議会は、現金同等物を現金と異なる方法で表示することを認めることは、分類に対するマネジメント・アプローチとより整合的であり、利用者が企業の流動性と将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価するのに役立つと判断した。

#### 討議のための質問

12. 3.14 項は、**現金同等物**は、現金の一部ではなく、他の短期投資と同様に表示され、分類されなければならないと提案している。同意するか。その理由又は同意しない理由。

#### 測定基準が異なる類似の資産及び負債の分解

- 3.19 **企業は、異なる基礎で測定される、類似の資産及び類似の負債を分解し、財政状態計算書において、別個の行項目で表示しなければならない。**
- 3.20 現在の IFRS 及び米国会計基準では、資産及び負債はいくつかの異なる基礎で測定され、混合属性モデルをもたらしている。企業の財政状態計算書上の項目を、それらが測定された基礎に応じて区分表示することは、分解の目的と整合していると両審議会は結論付けた。なぜなら、当該追加情報は利用者が企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価する際に役立つからである。両審議会は、資産及び負債を測定基礎に応じて分解することを、財務諸表の注記においてのみ要求することを検討した。しかし、財政状態計算書でその情報を提供する方がより単純で、重要な情報を見つけるために利用者が財務諸表と注記の間を往復することを回避できる。また、財政状態計算書に区分表示することが、企業に不当な費用を生じさせる可能性も少ない。したがって、両審議会は、異なる基礎により測定された類似する資産又は類似する負債を合算して財政状態計算書の単一の行項目としてはならない、と提案する。例えば、企業は償却原価で測定される負債性証券への投資と、公正価値で測定される負債性証券への投資を合算し、合計額を単一の行項目で表示してはならない。
- 3.21 両審議会は、測定基礎に従って資産及び負債を分解することに関する予備的見解は、

(全く同じではないが) IFRS 第7号「金融商品：開示」及び SFAS 第159号「金融資産及び金融負債に関する公正価値オプション」の関連する規定と整合すると認識している。

#### 討議のための質問

13. 3.19 項は、企業は異なる基礎で測定されている類似する資産及び負債を、財政状態計算書の別個の行項目で表示しなければならないと提案している。この分解により、行項目に異なる基礎で測定されている類似する資産及び負債を含めることを認める表示よりも、意思決定に有用な情報を提供することになるか。その理由又はそうならない理由。

### 資産合計及び負債合計

- 3.22 企業は、財政状態計算書又は財務諸表の注記のいずれかで、資産合計及び負債合計を開示しなければならない。短期及び長期のサブカテゴリで資産及び負債を開示している企業は、財政状態計算書又は財務諸表の注記のいずれかで、短期資産、短期負債、長期資産、長期負債の各小計も開示しなければならない。
- 3.23 2.51 項で議論しているように、事業活動と財務活動を区別することに関する両審議会の予備的見解の帰結の1つは、財政状態計算書はもはや要素(資産、負債及び資本)を基礎として分類されるのではなく、機能セクションとカテゴリを基礎に分類されるということである。提案されている財政状態計算書の様式は、利用者による一定の財務指標の計算を容易にするはずであるが、企業の資産合計及び負債合計についての情報も、その他の主要な財務指標(総資産利益率など)の計算に役立つ。したがって両審議会は、企業は引き続き財務諸表にこれらの合計金額を表示することを提案している。合計が財政状態計算書に表示されるか注記に表示されるかは、情報がどちらかで提供される限りは問題ではない。

### 包括利益計算書

#### 単一の包括利益計算書

- 3.24 企業は、単一の包括利益計算書において、包括利益及びその構成要素を表示しなければならない。その他の包括利益の項目<sup>13</sup>は、他のすべてのセクション(例えば、事業

<sup>13</sup> その他の包括利益は、IFRS 及び米国会計基準で要求される又は容認されているように、企業が純損益に即座に認識しない収益及び費用項目で構成される。

又は財務)と同等の重要性をもって独立したセクションに表示されなければならない。

(a) 包括利益計算書は、当期純損益<sup>訳注1</sup>の小計を表示しなければならない。

(b) 包括利益計算書は、当期包括利益の総額も表示しなければならない。

- 3.25 連結子会社(及び比例連結のジョイント・ベンチャー[IFRSの場合])の為替換算調整勘定を除くその他の包括利益の各項目について、企業は包括利益計算書において、当該項目が営業活動、投資活動、財務資産又は財務負債のいずれに関連する(又は関連することになる)のかを特定し、示さなければならない(3.37項から3.41項を参照)。
- 3.26 企業は、既存の基準が要求する場合それに従って、包括利益計算書の項目を、その他の包括利益セクションから当該計算書の他のセクション又はカテゴリーの1つへ組み替えなければならない。当該項目は、収益又は費用を発生させた財政状態計算書の資産又は負債と同じカテゴリーへ組み替えられなければならない。
- 3.27 IFRS及び米国会計基準は、包括利益とその構成要素の表示について、複数の代替的な様式を認めている。IAS第1号は、一期間に認識した収益及び費用のすべての項目を、単一の包括利益計算書、又は2種類の独立した計算書(すなわち損益を表示する計算書(損益計算書)と純損益から始まりその他の包括利益の項目を表示する包括利益計算書)に表示することを企業に要求している。SFAS第130号は同様の表示様式の他に、その他の包括利益を所有者持分変動計算書において表示することも認めている。IAS第1号もSFAS第130号も、企業が包括利益の構成要素の表示のために選択した様式に関わらず、当期の純損益と包括利益を表示することを要求している。
- 3.28 両審議会は、包括利益の表示について単一の様式、すなわち一計算書方式のみを残すべきであるとの結論に至った。本プロジェクトの目標は、財務情報の表示に関し高品質な基準を開発し、その過程で、IFRSを適用している企業が使用する表示様式と米国会計基準を適用している企業が使用する表示様式との間の差異を解消することにある。したがって両審議会は、IFRS及び米国会計基準において認められている代替的な包括利益の表示様式については削除し、すべての包括利益の構成要素を単一の財務諸表において表示することを要求することとした。
- 3.29 すべての企業が包括利益の構成要素を、同一の財務諸表で同様の方法で表示するため、単一の包括利益計算書を表示することにより、財務諸表の比較可能性が改善されることになる。また両審議会は、すべての損益項目を単一の包括利益計算書に含めることによって、利用者が分析の際に当該情報を理解し利用することが容易にな

訳注1 原文では、profit or loss or net incomeと表記されているが、profit or lossはIFRS、net incomeは米国会計基準における用語で、両者ともその内容は日本でいう当期純利益に相当するものであるため、単に「純損益」と訳している。

ると考えている。なぜなら、非所有者との取引に起因する企業の純資産の変動についての情報はすべて、1つの財務諸表だけを見れば済むからである。例えば、公正価値の実現及び未実現の変動に関する情報はどちらも包括利益計算書に表示される。当該計算書では、包括利益は純損益及びその他の包括利益に分割されることになり、純損益を包括利益の構成要素のひとつとして表示することを要求する既存の会計基準と整合的である。

- 3.30 両審議会は、包括利益の概念が最初に導入された時には、企業と財務諸表利用者の双方にとって新しい概念であったことを認識している。包括利益を表示する代替の様式を数年間にわたり認めてきたことにより、財務諸表の作成者と利用者はこの新しい概念に慣れることができた。しかし、SFAS 第 130 号は発効してから 10 年以上が経過している。IASB は最近（2007 年に）、SFAS 第 130 号と用語を統一し、かつ包括利益の構成要素の表示について類似の（しかしより限定的な）選択肢を提供するために IAS 第 1 号を改訂した。両審議会は、包括利益の構成要素のすべてを同じ計算書に表示する単一の様式で情報を表示することを要求することにより、情報をさらに見つけやすく使いやすくする時期に来たと結論付けた。
- 3.31 利用者は予期する場所に表示されたその他の包括利益情報に対してより反応するようであり、予期しない場所に表示された情報には反応できないという複数の調査研究における証拠が存在するが、包括利益のすべての構成要素を単一の財務諸表に表示しなければならないとする両審議会の予備的見解は、そうした証拠と整合している。したがって、すべての企業が同じ計算書にその他の包括利益情報を表示すれば、利用者がその情報に一貫性をもって注目できるようになるはずである。<sup>14</sup>
- 3.32 包括利益計算書の情報の表示に関する主要な論点の 1 つは、その他の包括利益項目を、その他すべての収益又は費用項目とは異なる方法で引き続き表示すべきかどうかである。両審議会は第 3.24 項で、包括利益を構成するすべての項目を単一の包括利益計算書に表示しなければならないと提案している。両審議会は、現行で純損益の外で表示されている収益又は費用を、当該計算書においてどのように表示し得るのかに関して、以下の見解を含めて、幅広い諸見解を検討した。

(a) その他の包括利益のすべての項目は、非所有者との取引に基づく資産及び負債の他のすべての変動と同様に表示すべきである。すなわち、その他の包括利益項目を純損益の外で認識し表示する既存の会計基準は、当該項目を翌期以降に純損益に組み替える要求とともに削除すべきである。

<sup>14</sup> D Eric Hirst 及び Patrick E Hopkins の「包括利益報告と分析の評価判断」Journal of Accounting Research 第 36 号（1998 年別冊）：47-75；Laureen A Maines 及び Linda S McDonald の「包括利益の特徴が非プロフェッショナル投資家の判断に及ぼす影響：財務諸表の表示様式の役割」Accounting Review 第 75 号、2（2000）：197-207；Dennis Chambers、Thomas J Linsmeier、Catherine Shakespear 及び Theodore Sougiannis の「SFAS 第 130 号「包括利益開示」の評価」Review of Accounting Studies 第 12 号、4（2007）：557-593

- (b) 包括利益を構成する項目のうちどの項目（もしあれば）を、非所有者との取引に基づく資産及び負債の他のすべての変動と区分して（おそらく純損益の外で）包括利益計算書に表示しなければならないかを決定する規準を確立すべきである。
- (c) 包括利益計算書において、包括利益を構成する収益又は費用の一部を純損益の外で区分して表示する場合に、翌期以降に当該項目の一部を純損益に組み替えないことへの賛成論もありうる。

- 3.33 これらの見解を解決するためには、両審議会は、財務諸表の表示プロジェクトの範囲外である認識及び測定の問題を取り扱う必要があり、現行基準の変更が必要となるかもしれない。したがって、第 1.22 項で述べているように、両審議会は、本プロジェクトにおいてこれらの見解をこれ以上検討しないこととし、本プロジェクトの焦点を、現行基準を満たす方法でその他の包括利益の項目を表示することに絞ることとした。

#### 討議のための質問

14. 企業は、提案されているように（3.24 項から 3.33 項を参照）包括利益及びその構成要素を**単一の包括利益計算書**に表示すべきか。その理由又はそうではない理由。同意しない場合、どのように表示すべきか。

### 包括利益の構成要素としての純損益

- 3.34 両審議会は、包括利益計算書において、一般に純損益と称される包括利益の構成要素の小計を引き続き表示することを提案している。純損益は、事業、財務、非継続事業の各セクションと、関連する法人所得税の金額の合計となる。
- 3.35 両審議会は、市場関係者の多くが純損益を有用な業績の測定値と考えており、純損益という小計又は表現が経済、ビジネス、及び投資家の心に深く浸透していることを承知している。財務諸表の利用者は、業種に関係なく、分析の出発点として、又は企業の業績を示す主要な指標として、純損益を利用している。両審議会は、包括利益計算書の提案されている様式は、純損益に関する基準を引き続き残しながら、財務諸表の利用者が包括利益の考え方を理解できるようになると考えた。
- 3.36 第 2.23 項で提案されているように、企業は包括利益計算書において、各セクション及びセクションの各カテゴリーの小計を表示しなければならない。また企業は、その表示が企業の財政状態の変動の理解に資するものであれば、追加的な小計も表示することができる。例えば、企業に非継続事業が存在する場合、企業は、事業セクション及び財務セクションの合計となる「継続事業からの利益」の小計を表示することになる。

## 包括利益の構成要素としてのその他の包括利益

- 3.37 第 3.25 項で両審議会は、企業が、その他の包括利益セクションの各項目について、それが財政状態計算書のどのカテゴリーに関連する（又は関連することになる）のかを特定し、これを示すことを提案している。そうすることで、利用者が以下を理解するのに役立つはずである。
- (a) 包括利益計算書と財政状態計算書の関係
- (b) 潜在的な翌期以降の組替修正が、翌期以降の包括利益計算書の純損益で表示されるセクション又はカテゴリー
- 3.38 包括利益の大半の項目に関しては、その識別は単純である。しかし、次で説明しているように、両審議会はキャッシュフロー・ヘッジ損益及び連結子会社（及び比例連結ジョイント・ベンチャー[IFRS の場合]）に関する為替換算調整勘定についての追加の分類指針を策定している。
- 3.39 キャッシュフロー・ヘッジは、売却可能証券に対する変動金利の投資に関する利息のように、認識されている資産及び負債についての将来キャッシュ・フローに関連するものもある。このようなキャッシュフロー・ヘッジについて、その他の包括利益に含まれる利得又は損失に関連するカテゴリーを特定することは容易である。しかし、キャッシュフロー・ヘッジに関連する利得又は損失が、未だ認識されていない資産又は負債に関連することがある。この場合、両審議会は、取引が発生した場合に関連する資産又は負債が分類されることになるカテゴリーを考えることが実務的であると提案している。例えば、キャッシュフロー・ヘッジが棚卸資産の予定購入に関係する場合、企業は、その他の包括利益に表示されるヘッジ手段の利得又は損失について、取引が行われた場合に棚卸資産を営業カテゴリーに分類するのであれば、当該利得又は損失も営業カテゴリーに関連するものとして示すことになる。
- 3.40 企業が財政状態計算書のセクション又はカテゴリーを特定する必要のない、唯一のその他の包括利益項目は、連結子会社（及び比例連結ジョイント・ベンチャー[IFRS の場合]）の為替換算調整勘定である。これは為替換算調整勘定が、財政状態計算書の資産及び負債の複数のカテゴリーに関係する場合があるからである。
- 3.41 両審議会は、その他の包括利益の項目が、複数のカテゴリーに分類される資産又は負債に関連する場合があることに気づいた。例えば、企業は、売却可能有価証券の一部を投資カテゴリーに分類し、残りを財務資産カテゴリーに分類することがある。この場合、関連するその他の包括利益項目（例えば売却可能証券の評価差額）は 2 行で表示し、翌期以降、組替修正が行われた場合にどのセクション又はカテゴリーに組み替えられることになるのかを明確に識別できるようにしなければならない。

**討議のための質問**

15. 3.25 項は、企業は（為替換算調整勘定を除く）**その他の包括利益**の項目が関連するカテゴリを示さなければならないことを提案している（3.37 項から 3.41 項を参照）。当該情報は意思決定に有用であるか。その理由又はそうではない理由。

**収益及び費用項目の分解**

- 3.42 **企業は、その将来キャッシュ・フローの予測に当たって情報の有用性を高める範囲において、包括利益計算書における営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリの収益及び費用項目を機能別に分解しなければならない。**
- 3.43 「機能」とは、商品の販売、サービスの提供、製造、宣伝、マーケティング、事業開発又は管理など、企業が行う主要な活動をいう。
- 3.44 **企業は、その将来キャッシュ・フローの予測に当たって情報の有用性を高める範囲で、当該機能内で収益及び費用項目をさらに性質別に分解しなければならない。**
- 3.45 「性質」とは、類似の経済事象に同じように反応しない資産、負債、並びに収益及び費用項目を識別する、経済的特徴又は属性をいう。性質別の分解の例としては、収益合計を卸売による収益と小売による収益に分解すること、売上原価合計を材料費、労務費、輸送費、及び光熱費に分解することなどが含まれる。
- 3.46 機能別のサブカテゴリとサブカテゴリ内で性質別の情報を表示すると、包括利益計算書が冗長になりすぎたり、当該計算書中の情報の全体的な理解可能性を損なったりすると経営者が考える場合には、企業は、性質別情報の一部又は全部を財務諸表の注記に示すことができる（付録 A の例示 1A の注 4 参照）
- 3.47 性質別の金額を注記で示すかどうかを決定するに当たり、企業は、一体性の目的及び計算書間で行項目を揃えるという目標を考慮しなければならない。したがって、企業が、その将来キャッシュ・フローを予測するに当たり有用となるため、(a)財政状態計算書において関連する行項目を区分して表示したか、又は(b)関連するキャッシュ・フロー情報を分解する場合には、企業は、性質別の金額を包括利益計算書において表示しなければならず、注記において表示してはならない。
- 3.48 **分解が企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の情報の有用性を高めることにならないため、機能別に収益及び費用項目を分解しない企業は、それにもかかわらず、企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の情報の有用性を高める範囲で、当該項目を性質別に分解しなければならない。**
- 3.49 **企業に機能別又は性質別に区分して表示されていない収益又は費用項目があり、当該項目の区分表示により、企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の情報の有用性が高まる場合には、当該項目も包括利益計算書で区分して表示しなければならない。**

- 3.50 例えば付録 A の例示 1A では、ToolCo は、販売用商品の製造関連費用を計上する売上原価の機能別サブカテゴリーを営業カテゴリーに設けている。ToolCo は製造装置の処分益を実現した。当該装置は企業の製造活動のみで使用されていたが、経営者はその利得は製造機能には関係しないと考えており、当該処分益を売上原価のサブカテゴリー外で表示した。債権売却損も機能別のサブカテゴリー外で表示されている。なぜなら、債権は ToolCo の商品販売（及び代金回収）機能に関係するものではあるが、経営者はこの取引から生じる損失は未収債権の通常の回収過程に関係するものではないと考えているからである。のれんの減損損失も機能別のサブカテゴリー外で表示されている。なぜなら経営者は、減損されたのれん資産を、企業の複数の機能に関係するものであると考え、単一の機能の一部として表示すべきではないと考えているからである。

### 性質及び機能により分解する理由

- 3.51 両審議会は当初、包括利益計算書における情報を機能別で表示することを選好すると表明していた。なぜなら、機能別表示の方が、性質別に情報を分解するよりも、通常は企業の全体的な活動をよりの確に表現すると考えたからである。両審議会はまた、機能別の分解が、分類スキーム（営業、投資、財務資産及び財務負債カテゴリー）におけるより高次の機能別カテゴリーとより整合的であることに気付いた。しかし、財務諸表の利用者は両審議会に、この分解は事業全体の趨勢（売上総利益率及び営業利益率など）を分析するには役立つが、異なる経済的特徴を有する項目（労働力及び原材料など）を合算することになり、情報の予測価値を減少させることになる」と述べた。したがって、両審議会は、カテゴリーの中の機能別の情報を性質別に分解することを提案している。
- 3.52 一部の業界では現在、収益及び費用を性質別にだけ分解していることに両審議会は気付いた。そのようにしている企業は、サービス主体（銀行、公共サービス会社及び医療サービス提供会社など）である傾向にある。そうした企業にとっては、売上原価及び売上総利益率は財務業績の重要な部分ではない。そうした企業は機能別に費用を分解することはできるものの、その情報は他の情報ほど彼らの事業の業績の分析と関連性がないので、分解しないことを選択しているものと両審議会は推論した。したがって、機能別の表示規定を満たすために費用を機能別に区分表示することは、目的適合性に乏しい情報となる可能性がある。これらの企業に対して機能別カテゴリーの中で情報を分解するように要求することは、分解された情報を表示することの主要な目的の 1 つ（将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価する際に有用となる情報を提供すること）と合致しないと両審議会は主張している。



## 性質別の分解及び機能別の分解が実務に与える影響

- 3.53 IAS 第 1 号は、企業に対し、「より信頼度の高い適切となる情報を提供することになるように、費用の性質又は企業内における機能に基づく分類を用いた費用の分析を表示しなければならない」(第 99 項)と要求している。IAS 第 1 号はまた、機能別に費用を分類する企業に対し、減価償却費や償却費及び従業員給付費用などの費用の性質に関する追加情報を開示することも求めている。したがって、性質別及び機能別の分解に関する両審議会の予備的見解は、IFRS を適用している企業の実務を大幅に変更するものではない。
- 3.54 米国会計基準には類似の規定はないので、両審議会の予備的見解により米国の実務は変わることになる。(レギュレーション S-X は、賃貸料収入に関する費用など、包括利益計算書に、いくつかの性質による行項目を表示することを要求している。) 分解のレベルは経営者の裁量に大きく委ねられているので (IFRS 及び米国会計基準) 大半の企業は損益計算書に行項目を少ししか表示していない (例えば、売上、売上原価、並びに販売費及び一般管理費など)。この変更は、包括利益計算書における分解の水準に不満を表わしている多くの利用者のニーズに即したものである。

### 討議のための質問

16. 3.42 項から 3.48 項は、企業の将来キャッシュ・フローの予測に係る情報の有用性が高まる場合、企業は、**機能別、性質別又は両方**により、収益、費用、利得及び損失を包括利益計算書の各セクション及びカテゴリー内でさらに**分解**しなければならないと提案している。この水準での分解を行うことで、資本提供者としての利用者にとって意思決定に有用な情報が提供されるか。その理由又はそうではない理由。

## 包括利益計算書における法人所得税の配分

- 3.55 企業は、包括利益計算書における法人所得税の配分及び表示に関して、**既存の会計基準を適用しなければならない**。これにより企業は、**法人所得税セクションに加えて、非継続事業及びその他の包括利益セクションにも法人所得税費用及び税軽減額を表示することとなる場合がある**。企業は、**事業セクション、財務セクション又はそれらのセクション内のカテゴリーに法人所得税を配分してはならない**。
- 3.56 既存の会計基準は、企業に期間中の法人所得税費用又は税軽減額を包括利益の特定の構成要素及び所有者持分に配分することを要求している (この手続を「法人所得税の期間内配分」という)。例えば、SFAS 第 109 号は、企業に法人所得税費用又は税軽減額を継続事業、非継続事業、異常損益項目、その他の包括利益、及び所有者持

分に直課される項目に配分することを要求している。SFAS 第 109 号はこれらの配分手続の指針を定めている。IAS 第 12 号「法人所得税」も配分に関する同様の規定を設けているが、法人所得税の期間内配分に関する指針は SFAS 第 109 号ほど詳細ではない<sup>15</sup>。

- 3.57 企業はまた、SFAS 第 130 号又は IAS 第 1 号に従い、その他の包括利益の構成要素を、(a) 税引後で表示する方法と、(b) 税引前で表示し、その他の包括利益項目に関連する法人所得税の合計額を一括表示する方法のいずれかで表示しなければならない。
- 3.58 法人所得税の期間内配分が問題となるのは、企業が包括利益を構成する項目の一部（非継続事業やその他の包括利益項目など）を、包括利益計算書において継続事業からの利益とは区別して表示しなければならないからである。この表示は、包括利益のそれらの構成項目に異なるウェイトを置く傾向にある利用者のニーズに即したものである。法人所得税の期間内配分により、利用者は継続事業からの利益に関連する税効果と、非継続事業及びその他の包括利益に関連する税効果とを区別することができる。1.22 項で言及したように、両審議会は本プロジェクトにおいて、その他の包括利益項目の会計処理を取り扱わないことにしている。したがって、提案されている表示モデルは、企業がその他の包括利益項目及び非継続事業を税引後ベースで包括利益計算書に表示することを規定している。
- 3.59 しかし、この範囲の限定は、両審議会が現行の法人所得税配分に関する規定の変更を検討することを妨げるものではなかった。両審議会は、現行の規定は多少恣意的であり、配分金額が必ずしも財務諸表の利用者にとって有用ではないことに着目した。例えば SFAS 第 109 号は、税率変更の影響を、企業が非継続事業又は他の包括利益項目と紐付けられる繰延税金資産又は負債にその効果を帰属させることができる場合であっても、すべて継続事業からの利益に配分することを規定している。
- 3.60 現行の法人所得税配分手続を、仮に現在提案されている表示モデルの一部又は全部のカテゴリーを含むように拡大すると、税金配分に関する恣意的な側面が強くなることを両審議会は認識した。また、仮に法人所得税の効果を営業、投資、財務資産又は財務負債の各取引に跡付けなければならないとすれば、配分手続はより複雑になる。例えば、長期リースでは、借手には主要な営業活動で使用する資産と、その資産の使用に関する資金調達の方を企業に提供する。法人所得税の配分をカテゴリーにまで拡大すると、リースによる税軽減額を営業と財務の構成要素に区分しなければならなくなる。したがって両審議会は、法人所得税費用又は税軽減額の営業、投資、財務資産又は財務負債の各カテゴリーへの配分を要求することを支持しな

<sup>15</sup> 法人所得税に関する両審議会のコンバージェンス・プロジェクトの一環として、IASB は 2008 年に、IAS 第 12 号を置き換えるための提案に関する公開草案を公表する予定にしている。その公開草案では、IASB は特に SFAS 第 109 号の法人所得税配分に関する規定を適用することを提案する。IASB は IASB が提案する IAS 第 12 号の改訂版を盛り込んだディスカッション・ペーパーを公表して関係者からの意見を求めることにしている。

った。両審議会は、法人所得税費用と当期末払税金がカテゴリー内及びカテゴリー間でなぜ異なるかもしれないかを利用者がより良く理解できるようにするための、IAS 第 12 号と SFAS 第 109 号の開示規定の改訂について討議した。IASB は、IAS 第 12 号を置き換えるための提案に関する公開草案で、これらの開示規定の改訂を提案する予定である。

- 3.61 両審議会はまた、法人所得税を非継続事業に配分することを要求する現行規定の削除を検討した。当該規定が削除されると、非継続事業は税引前ベースで表示されることになる。そのアプローチを適用した場合、法人所得税は引き続きその他の包括利益の個々の項目と、事業、財務及び非継続事業の各セクションの合計金額とに配分され、所有者との取引に関連する税効果に関しては資本に直接配分される。このアプローチには、その他の包括利益項目に関しては税引後の表示が維持されるという利点があり、また、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の法人所得税の表示の統一に一步近づくことになる。すなわち、企業にその他の包括利益項目がない場合には、これらの各計算書において法人所得税費用又は税軽減額がただ 1 つのセクションのみで表示され、その他のすべてのセクションが税引前ベースで表示されることになる。
- 3.62 両審議会は、その他の包括利益項目及び非継続事業項目を維持し、これらの項目に関する法人所得税効果を「継続事業からの利益」と区別することを支持する意見を、多くの利用者と作成者から聞いている。法人所得税の期間内配分への支持の多くは、この配分は関係者の多くが意思決定に重要と考えている小計である「継続事業からの税引後利益」の表示を考慮したものであることによるものである。したがって両審議会は、現行の法人所得税の期間内配分に関する指針を維持することにした。すなわち、法人所得税費用又は税軽減額は、継続事業からの利益、非継続事業、その他の包括利益項目、及び資本に直課される項目に引き続き配分しなければならない。

#### 討議のための質問

17. 3.55 項は、現行の規定に従って、包括利益計算書の中で**法人所得税**を配分し表示しなければならないと提案している（3.56 項から 3.62 項参照）。利用者に対して意思決定に有用である情報を提供するために、企業は、どのセクション及びカテゴリー（もしあれば）に法人所得税を配分すべきか。説明して下さい。

### 包括利益計算書における為替差損益の表示

#### 取引による損益

- 3.63 企業は、外貨建取引による差損益（企業の財務諸表を機能通貨により再測定したこ

**とによる正味差損益の構成要素を含む)を、当該損益を生じさせた資産及び負債と同じセクション及びカテゴリーに表示しなければならない。**

- 3.64 IFRS も米国会計基準も、外貨建取引による損益又は外貨建財務諸表を機能通貨で再測定することにより生じる差損益を純損益に計上することを規定している。(IFRS も米国会計基準も、この規定について、特定の外貨建取引の差損益を、純損益ではなくその他の包括利益に含めることを要求する例外規定を定めている。)
- 3.65 一体性の目的を達成するには、外貨建取引(例えば、米国ドルを機能通貨とする企業にとってのユーロ建債務など)の差損益は、当該差損益を生じさせた資産及び負債と同じセクション及びカテゴリーに表示することが必要となる。そうすることは、個々の外貨建資産・負債に関しては難しくないし、費用もかからない。例えば、米国ドルを機能通貨とする企業がユーロ建債務 1、000、000 ユーロを有していて、期中の為替レートが1ユーロ=1.49 ドルから1ユーロ=1.58 ドルに変動するとした場合の為替差損 90、000 ドル(1、490、000 ドル - 1、580、000 ドル)は簡単に計算できる。当該債務が財政状態計算書の財務負債カテゴリーに分類されるとすれば、企業はこの損失を包括利益計算書の財務負債カテゴリーに含めることになる。
- 3.66 両審議会はまた、現地通貨による財務諸表を機能通貨に再測定する際に生じる為替差損益の構成要素を、その正味修正額を生じさせた資産及び負債と同じセクション及びカテゴリーに分類することを規定すべきか検討した。例えば、米国に本社を構える企業に、日本で営業する子会社があり、その子会社の機能通貨が米ドルであるとする。この日本企業の貨幣性資産及び負債は、期末日の換算レートで米ドルに再測定される。関連する収益及び費用項目は、個々の項目を発生日レートで再測定した場合の金額に近似するように、加重平均レートで再測定される。当該再測定により、純損益に含める正味外貨建取引差損益が生じる。
- 3.67 両審議会は、特定のセクションやカテゴリー(例えば財務負債カテゴリー)に表示される正味の外貨建取引差損益の金額は、期中の為替レート変更額を該当するセクション又はカテゴリーの純負債又は資産と、対応する収益又は費用の金額とに適用することで、多くの場合直接算定できることに着目した。しかし両審議会は、そうすることは、資産(負債)について多くの取得(引受)と処分(決済)を報告期間中に行う複雑な企業にとっては困難であることを理解している。また、為替レートの変動が収益及び費用に及ぼす影響額を算定することは、加重平均レートを用いることでかなり近似できるかもしれないが、複雑になる可能性がある。
- 3.68 したがって、包括利益計算書において適切なセクション又はカテゴリーに分類しやすくするために、外貨建財務諸表を再測定することにより生じた正味外貨建取引差損益の構成要素を算定することは、状況によっては、個々の外貨建項目についての損益を、単純にそれを生じさせた資産又は負債と同じカテゴリーに含めるよりも難しくなることがある。そうした理由で、両審議会は、外貨建取引の正味差損益を単

一のカテゴリー（おそらく営業カテゴリー）に表示するか、あるいはその金額を独立のセクションに表示することを検討した。しかし両審議会は、FIRS 及び米国会計基準は、個々の外貨建項目から生じる外貨建取引の差損益（3.65 項のユーロ建債務など）と、外貨建財務諸表（3.66 項の円建財務諸表など）を機能通貨に再測定する際に生じる正味差損益とを概念的に区別していないことを認識した。また、差損益の全体を単一のカテゴリーに分類すると、その金額が他のカテゴリーに分類される項目から生じている場合には、忠実な表現ではない情報をもたらすことになる。

### 換算差損益

- 3.69 IFRS も米国会計基準も、機能通貨で表示された財務諸表を報告通貨に換算する際に生じる換算修正額を、その他の包括利益に計上することを企業に要求している。両会計基準はまた、為替換算調整勘定累計額を、在外事業の処分に係る差損益の一部として、純損益に組み替えることを要求している。両審議会は、その他の包括利益及び関連する組替修正に関する現行のガイダンスを本プロジェクトの対象範囲外とすることをとしたため、本ディスカッション・ペーパーは為替換算調整勘定の表示についてこれ以上議論していない。

#### 討議のための質問

18. 3.63 項は、企業は、**外貨建取引による差損益**（機能通貨への再測定から生じる正味差損益の構成要素を含む）を、当該損益を生じさせた資産と同じセクション及びカテゴリーに表示しなければならないと提案している。
- (a) これにより、資本提供者の立場の利用者に対して、意思決定に有用な情報が提供されることになるか。その理由又はそうとはならない理由を説明し、この情報の表示の代替方法を議論して下さい。
- (b) 両審議会は、異なるセクション及びカテゴリーでの表示について、外貨建取引の損益純額の構成要素の表示に関連して、どれだけのコストを考慮しなければならないか。

## キャッシュ・フロー計算書

### キャッシュ・フロー計算書のカテゴリーの変更

- 3.70 2.22 項の表に示されているように、キャッシュ・フロー計算書のセクションとカテゴリーは財政状態計算書及び包括利益計算書と同じになる。IFRS 及び米国会計基準は両方とも、企業における現金の受取及び支払を営業、投資及び財務のカテゴリー

に分類し、各カテゴリーの小計を表示することを要求している。それらの基準は、各カテゴリーに含めるべきキャッシュ・フローを説明している。提案されている表示モデルにおける営業、投資及び財務カテゴリーへの分類は、関係する資産又は負債の分類を基礎にしている。したがって、企業が現行の指針によりキャッシュ・フローを分類する方法は、本ディスカッション・ペーパーの提案によりキャッシュ・フロー（特に営業資産の投資活動からのキャッシュ・フロー）を分類する方法とは異なる場合がある。IFRS 及び米国会計基準では、これらのキャッシュ・フローは投資キャッシュ・フローとなるが、提案されている表示モデルでは、営業キャッシュ・フローに分類される。

### キャッシュ・フロー計算書の現金とは何か

3.71 **企業のキャッシュ・フロー計算書は、期首現金残高と期末現金残高を調整しなければならない。**

3.72 3.14 項に提案されているように、財政状態計算書の現金には現金同等物が含まれなくなる。財政状態計算書への現金の表示に関する予備的見解に整合するように、キャッシュ・フロー計算書は、現在のような現金及び現金同等物ではなく、期首現金残高と期末現金残高を調整しなければならない、と両審議会は提案している。

#### **現金同等物からのキャッシュ・フローを相殺（純額表示）**

3.73 現行実務において、キャッシュ・フロー計算書は現金同等物に対する現金支出及び現金同等物からの現金収入を示していない。これは現行のキャッシュ・フロー計算書が、現金及び現金同等物の中で行われる現金の移転を表示しないからである。両審議会の予備的見解は現金同等物を現金に含めないというものであるが、両審議会は、この予備的見解により、短期投資に関する現金の受払いについての表示が増加する可能性があることを承知している。両審議会は、現行のIFRS 及び米国会計基準は共に、相殺することができる現金及び現金同等物の受払いに関して、実質的に同一の一般的な指針及び業種固有の指針を設けており、これらの指針は提案されている表示モデルにも引き継がれることになると考えている。一般的な指針は、以下の項目について現金及び現金同等物のフローについて純額表示を認めている。

(a) 現金及び現金同等物のフローが、企業の活動よりも顧客の活動を反映する場合、顧客のために行った現金及び現金同等物の受払い。

(b) 回転が速く、金額が大きく、満期日までの期間が短い項目についての現金及び現金同等物の受払い（米国会計基準では満期までの期間は3か月以下）。

3.74 両審議会は、今日現金同等物と考えられている短期投資の多く（ほとんど全部では

ないにしても)が3.73項(b)の純額表示のための要件を満たすと予想している。したがって、両審議会は、キャッシュ・フロー計算書において現金に着目し現金同等物を除外することによって、キャッシュ・フロー計算書の現金の受払いに関する情報の量が大幅に増加することは、ほとんどの企業についてないと考えている。

## 収入及び支出の分解

- 3.75 企業は、キャッシュ・フローが包括利益計算書及び財政状態計算書で表示されている情報にどのように関連しているかを利用者が理解するのに役立つように、キャッシュ・フロー計算書の各セクション及びカテゴリー内で、収入及び支出を分解しなければならない。これを達成するため、企業は、営業キャッシュ・フローを含め、すべてのキャッシュ・フローを直接的に表示しなければならない。これは、企業が当期の収入及び支出を表示するのに直接法を用いなければならないことを意味する。

### *営業キャッシュ・フローの表示方法としての直接法と間接法*

- 3.76 IFRS 及び米国会計基準は共に、企業がキャッシュ・フロー計算書において、営業活動に関する現金の受払いの主要な項目について表示すること(営業キャッシュ・フローの表示方法としての直接法)を奨励しているが、企業が間接法を用いて営業キャッシュ・フローの合計を表示することも容認している。間接法を用いる企業は、キャッシュ・フロー計算書において、営業活動に関する現金の受払いを表示しない。その代わりに、キャッシュ・フロー計算書の営業カテゴリーは、純損益から始まり、期間中にキャッシュ・フローのない項目(例えば、減価償却費や受取債権、支払債務、その他運転資本勘定の増減など)について調整する。したがって、間接法によった場合にキャッシュ・フロー計算書に示される詳細は、営業活動による現金の受払いではなく、純損益に含まれた営業活動による非現金項目により構成される。
- 3.77 営業キャッシュ・フローの純額を表示するという、間接法に関する上記の説明は、間接法の主要な欠陥を示している。すなわち、間接法は、営業キャッシュ・フローの合計額を、営業活動による現金の受払いを区分して表示することなく導出しているということである。これは、損益計算書で純損益を導き出すのに、期間中の所有者持分の変動から始めて、期間中に純損益に影響を与えない項目(例えば、配当の支払いや新株の発行、自己株式の買入れ)を戻し入れるのと同じようなものである。そのような間接的な損益計算書の表示は、株主、貸付者、及びその他の債権者が資本提供者の立場で意思決定をする上で有用と考える、収益及び費用項目の相対的な金額を提供しない。財務諸表の利用者の多くは、財務諸表において利用可能な情報から直接法によるキャッシュ・フロー計算書を組み立てようと試みていると述べている。

3.78 営業キャッシュ・フローの表示方法としての直接法は、以下の理由により、間接法よりも2.5項から2.13項で提案されている財務諸表の表示に関する目的と整合的である。

- (a) 企業が直接法により表示する営業活動による現金の受払いは一体性の目的と整合しており、財務諸表の利用者が、営業資産及び負債と営業収益及び費用に関する情報を、営業活動による現金の受払いに関連付けやすくなる。
- (b) 営業活動に関する現金の受払いに関する情報は、企業の将来営業キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価に有用であることがあるため、分解の目的を達成しやすくする。
- (c) 営業活動による現金の受払いの関係についての情報は、債務を返済し、営業活動に再投資し、所有者に配分を行うために企業が営業活動から十分に現金を生み出す能力を評価する上で有用である。したがって、営業キャッシュ・フローの表示方法としての直接法は、流動性及び財務的弾力性の目的と整合する情報を提供する。

3.79 営業キャッシュ・フローの表示方法としての間接法の主要な利点は、純損益を営業キャッシュ・フローの合計に調整することであり、財務諸表の利用者の多くはこの種の情報を要求してきた。間接法が継続事業からの利益、財政状態計算書のいくつかの行項目の増減、及び営業キャッシュ・フローの合計の間の有用なリンクを提供することから、直接法よりも間接法が望ましいという財務諸表の利用者もいる。このような利用者は、間接法が、減価償却費等の非現金営業費用を明瞭に表示すると指摘する。

3.80 両審議会は、間接法が提供する調整情報に対する財務諸表の利用者の関心を理解しているが、調整情報は営業活動に関する現金の受払いに関する情報の代わりとはならず、財務諸表の利用者は両方の情報を必要としていると考えている。両審議会は、以下のことを企業に要求することにより財務諸表の利用者のニーズを満たすことを提案している。

- (a) 営業キャッシュ・フローに関する情報を表示するに当たり直接法を用いる。
- (b) キャッシュ・フロー計算書の行項目から包括利益計算書の行項目までの調整を行う調整表において包括利益を分解する。

提案されている調整表は、行項目レベルで作成されるため、純損益から営業キャッシュ・フローの合計までの調整を行う現行の間接法に比べて、非現金費用について、より完全な像を提供することになる。(4.19項から4.46項では、調整表に関する両審議会の予備的見解が議論されている。)



### 営業活動による現金の受払いに関する情報の取得

- 3.81 IFRS 及び米国会計基準は共に、営業キャッシュ・フローの表示に関しては直接法を用いることを奨励しているが、大半の企業は営業キャッシュ・フローの表示のために間接法を用いている。IAS 第 7 号及び SFAS 第 95 号が最初に採用された時点では、間接法は当然の選択であったかも知れない。なぜなら、企業は間接法に慣れていたし、企業の会計システムから容易に入手できる情報で作成することができたからである。多くの企業が両審議会に、企業の会計システムは営業活動による現金受払いの総額情報を収集していないし、そうするためにシステムを変更するのは費用がかかると説明した。
- 3.82 営業キャッシュ・フローが直接法で表示される場合、IFRS も米国会計基準も、顧客から回収した現金又は仕入先や従業員に支払った現金の金額の表示を要求していない。企業は一般的に、関連する資産及び負債の当期増減額に対応する収益及び費用を修正することにより、これら 2 つの金額を間接的に算定することができる。例えば、企業は当期に顧客から回収した現金の金額を、関連する売掛金の当期増減額に対応する収益を修正することで計算することができる。しかし、付録 A のキャッシュ・フロー計算書の例示に示されているように、キャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書の行項目を揃えることにより、少なくとも仕入先及び従業員に支払った現金に関し、大半の報告システムで現在提供されているよりも詳細な情報が要求される。より詳細な項目（例えば、購入又は製造棚卸資産に対して支払われた現金など）を間接的に導き出すのはさらに困難であり、関連する売掛金又は買掛金を区分しておくことが必要となるだろう。
- 3.83 両審議会は、作成者が営業活動による現金の受払いに関する情報取得のコストについて懸念しており、これらの金額を表示することのベネフィットがこれらのコストを正当化するものかどうか疑問視していることを理解している。両審議会は、営業キャッシュ・フローの表示を直接法に変更するためのコストの多くは、情報を直接収集するため、あるいは情報を間接的に導き出すために必要となるシステム変更の 1 回限りのコストであると考えている。しかし下記の質問 20 では、営業活動による現金の受払いに関する詳細情報を取得するためのコスト、及び当該コストの削減方法（例えば、一体性の目標を達成するには役立つが、付録 A のキャッシュ・フロー計算書の例に示されているのと同じ行項目レベルではない、より低いレベルの詳細度を規定することによって）についての意見を求めている。

#### 討議のための質問

19. 3.75 項は、企業はキャッシュ・フロー計算書で、**キャッシュ・フローを表示する直接法**を用いなければならないと提案している。

- (a) 営業キャッシュ・フローを表示する直接法により、意思決定に有用な情報が提供されるか。
- (b) 直接法は、間接法よりも、提案されている一体性及び分解の目的(3.75 項から 3.80 項参照)と整合的であるか。その理由又はそうではない理由。
- (c) 営業キャッシュ・フローを表示するために間接法を用いて現在提供されている情報は、提案されている調整表で提供されるか(4.19 項及び 4.45 項参照)。その理由又はそうではない理由。
20. 両審議会は、営業キャッシュ・フローを表示する直接法を用いることに関連してどれだけのコストを考慮しなければならないか(3.81 項から 3.83 項を参照)。1 回限りの適用のコストと継続的な適用のコストとを区別して下さい。営業収入および営業支出の表示のベネフィットを減らすことなく、これらのコストをどのように減らすことができるか。

## 所有者持分変動計算書

- 3.84 企業は、所有者持分の各構成要素の期首残高及び期末残高並びに期中の各金額の変動に関する情報を提供する、所有者持分変動計算書を表示しなければならない。当該計算書の作成にあたり、企業は以下を表示しなければならない。
- (a) 当期の包括利益の合計額。非支配持分が存在する場合、親会社の所有者及び非支配持分に帰属する合計金額を別々に示す。
- (b) 所有者持分の各構成要素について、期首残高から期末残高までの調整。この場合、以下から生じる変動を個別に開示する。
- (i) 純損益
- (ii) その他の包括利益の各項目
- (iii) 所有者の立場での所有者との取引。この場合、所有者による拠出と所有者への配分、及び支配の喪失するに至らない子会社所有持分の変動を区分して表示する。
- (c) 所有者持分の各構成要素について、表示される最も古い期間の期首現在の、IFRS 又は米国会計基準に従って認識された、遡及適用又は遡及的再表示の影響。
- 3.85 所有者持分の構成要素には、例えば、拠出資本の各項目、その他の包括利益の各項目の累計額、及び利益剰余金などがある。
- 3.86 両審議会は本プロジェクトのフェーズ A で、所有者持分変動計算書を完全な 1 組の財務諸表の一部とすることを決めた。両審議会はまた、当該計算書の様式と内容は、現在企業が財務諸表で提供しているものと同様とすべきであると判断した。IASB が

2007年9月に所有者持分変動計算書に関するIAS第1号の規定に対して行った変更はそれらの決定を受けてのものであった。本ディスカッション・ペーパーでは、それらの決定についての変更も提案していない。

- 3.87 株主資本の変動についての情報の表示に関する米国会計基準の既存の指針は、SECのレギュレーションS-Xの規則3-04にある。米国会計基準は、株主資本の変動についての情報を財務諸表の注記に表示することを容認している。その表示は、2007年の改訂以前はIAS第1号で容認されていた。提案されている表示モデルを用いることにより、米国会計基準を適用する企業には、財務諸表の注記に株主資本についての情報を表示するという選択肢は存在しなくなる。主要財務諸表に当該情報を表示しなければならなくなるということが、株主資本についての情報を表示する現在の米国実務にとっての主な変更となる。

## 包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書におけるバスケット取引の影響の表示

---

- 3.88 財務諸表の表示に関する予備的見解を策定するにあたり両審議会が直面した問題の1つは、複数のセクション又はカテゴリーに分類される資産及び負債を認識する、又は認識を中止する単一の取得取引又は処分取引の影響をどのように表示するかということであった。このディスカッション・ペーパーではそうした取引を「バスケット取引」と呼んでいる。典型的なバスケット取引の例となるのが、取得企業が被取得企業の持分金融商品の100%を現金で取得する企業結合である。被取得企業の資産及び負債は、その後取得企業の既存の資産及び負債と連結される。
- 3.89 両審議会にとっては、企業が財政状態計算書の適切なセクション及びカテゴリーにおいて、バスケット取引で取得した資産及び負債を企業が分類し表示しなければならないものとするのが合理的に思われる。しかし、バスケット取引により収益又は費用項目、及び現金収入又は現金支出も生じる結果となることがある（本ディスカッション・ペーパーでは、バスケット取引から生じる収益又は費用項目、キャッシュ・フローをまとめて「バスケット取引の影響」と呼んでいる）。バスケット取引の影響を包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書においてどのように分類するかは自明ではない。現行実務では、バスケット取引の影響は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、単一の行項目で表示されることが多い。IAS第7号は、当期中の子会社又は他の事業に対する支配の取得又は喪失に関連する一定の開示を求めている。当該要求の対象となる取引の一部は、バスケット取引の定義に該当する。
- 3.90 両審議会は、バスケット取引の影響を包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算

書にどのように分類し表示すべきかに関する予備的見解には至らなかった。その代わり、この論点に関するコメント提供者の見解を求めることにした。両審議会は、基本的に決定すべきことは影響額を以下のどちらの方法で表示すべきかであると認識している。

- (a) 複数のセクション又はカテゴリーに分類し、影響額合計の配分を求めるべきか、それとも
- (b) 単一のセクション又はカテゴリーに分類し、影響額合計の配分を求めないことにすべきか。

## 配 分

- 3.91 バスケット取引の影響を配分することの主な利点は、それにより一体性の目的が達成されることにある。一体性の目的を達成するには、収益及びキャッシュ・フローに及ぼすバスケット取引の影響を、関連する資産又は負債が分類されているセクション又はカテゴリーに配分しなければならない。例えば、企業は営業資産と投資資産の両方を含む資産グループを売却することがある。当該取引の結果生じる利得又は損失を、財務諸表の利用者が財政状態計算書で当該資産が表示されているカテゴリーに関連付けることができるようにするには、企業は当該利得又は損失を包括利益計算書の営業カテゴリーと投資カテゴリーに配分する必要がある。
- 3.92 バスケット取引の影響を配分することの欠点は、どのような配分方法を採用にしても配分方法が、少なくともある程度恣意的になることである。また、バスケット取引の影響を配分すると、配分しない場合と比較して、企業により多くの実行コストが発生する可能性が高くなる。しかし、大半の企業では毎報告期間にバスケット取引（3.88 項に定義した用語の意味で）にかかわる可能性は少なく、多くの企業にとって、バスケット取引にかかわることは稀である。両審議会は、バスケット取引の頻度が相対的に少ないため、その影響をセクション又はカテゴリーに配分することに関連したコストは小さくなるはずであると考えている。
- 3.93 バスケット取引の影響が配分される場合、両審議会は配分に関する指針を提供する必要がある。指針が提供されないと企業ごとに影響が異なる方法で配分され、財務諸表の比較可能性が損なわれることになるからである。両審議会はバスケット取引の影響額の配分に関して特定の方法を決めていないが、取引金額は、取引に関係する資産及び負債の相対的公正価値を基に各セクション又はカテゴリーに配分されそうであり、取引の配分額により、包括利益計算書の各セクション又はカテゴリーに表示される利得及び損失が決まるであろうことに言及した。同様に、バスケット取引がキャッシュ・フローに及ぼす影響額は、取引に関係する資産及び負債の公正価値の比に基づいて各セクション又はカテゴリーに配分されそうである。

## 非配分

- 3.94 両審議会は、バスケット取引の影響が配分されない場合に、当該影響を企業がどのように表示すべきかについては決めていないが、次のような選択肢があり得ることに留意した。

選択肢 A：営業カテゴリーに表示する

選択肢 B：当該影響額の主たる源泉であった活動を反映するカテゴリーに表示する

選択肢 C：独立のセクションに表示する

- 3.95 選択肢 A は適用が容易で、実務上の簡便法と見ることができる。なぜなら、仮に影響が配分される場合には、影響の大半が営業カテゴリーに配分され表示される可能性が高いからである。選択肢 B は、企業はその主要な目的に従って複数の機能に係る資産及び負債を分類するという 2.44 項の考え方と整合的である。両審議会は、どの選択肢も一体性の目的に抵触していることに言及した。しかし、選択肢 C ではその例外を目立つ方法で示すことになる。

### 討議のための質問

21. 3.88 項から 3.95 項での議論に基づいて、**バスケット取引の影響**は、一体性を達成するため、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における関連するセクション及びカテゴリーに配分すべきか。そうではない場合、当該影響はどのセクション又はカテゴリーで表示すべきか。

## 第 4 章：財務諸表の注記

- 4.1 本章では、財務諸表の表示の目的及び関連する原則に関する両審議会の予備的見解における財務諸表の注記について説明する。付録 A では、本ディスカッション・ペーパーにおける両審議会の提案を反映した製造会社(ToolCo)及び金融サービス会社(Bank Corp)の財務諸表の注記例示を記載している。

### 分類に関する会計方針

---

- 4.2 **会計方針に関して、企業は営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーで資産及び負債を分類する基礎及び分類の基礎の変更について説明しなければならない。**
- 4.3 企業の分類に関する方針の開示には、企業が従事する事業の種類の説明が含められ、利用者が事業に対する経営者のアプローチを理解するための情報を提供しなければならない。企業の分類に関する方針の説明は、報告セグメントごとに異なる分類に対応するものでなければならない。
- 4.4 両審議会は、利用者が経営者の分類の基準を理解することができる場合のみ、経営者の分類における弾力性を容認することが財務諸表の有用性を向上すると考えている。したがって、両審議会が分類についてマネジメント・アプローチを支持する重要な要因は、営業、投資、財務資産及び財務負債へ資産と負債を分類することが会計方針であるということである。その結果、ある期間と他の期間との首尾一貫性が存在しなければならず、経営者は会計方針に関する注記開示で分類に関する方針を説明しなければならない。

### 流動性及び財務的弾力性の目的に関連する情報

---

#### 営業循環期間

- 4.5 **営業循環期間が 1 年を超える企業は、財務諸表の注記で、営業循環期間を説明しなければならない。**
- 4.6 両審議会は、分類財政状態計算書を基準として企業の営業サイクルの長さを用いないことを提案しているが、利用者は生産過程において商品及びサービスの取得から、売却及びその後の回収による期待キャッシュの実現までの期間の長さを理解する必要があると両審議会は認識している。利用者は、営業サイクルについての情報を知

っていれば、企業の流動性をより良く評価することができ、期日到来時にコミットメントを履行する能力をより良く評価することができる。したがって、企業（1つ又は複数の報告セグメント）が1年を超える営業サイクルを有する場合、企業は財務諸表の注記にて営業サイクルの長さを説明しなければならないことを両審議会は提案する。

## 契約上の満期の明細表

- 4.7 **財政状態計算書において流動性の順序で資産及び負債を表示する企業は、財務諸表の注記で、短期の契約資産及び負債の満期に関する情報を表示しなければならない。**
- 4.8 分類財政状態計算書は、3.5 項(b)のとおり、短期に実現が予測される資産と短期に決済が予測される負債とを利用者が比較するときに役立つ情報を提供する。しかし、流動性の順序で表示される財政状態計算書は、企業の資産と負債の満期についての情報が、提供されるとしても、ほとんどない。したがって、当該表示様式を選択する企業は、財務諸表の利用者が企業の流動性を評価することに役立つ情報を提供するため、短期の資産と負債の契約上の満期を開示しなければならない。
- 4.9 企業は、短期契約の資産と負債に関する明細表について詳細の程度を判断する上で、期間を分割することに加えて、利用者が興味を有する短期流動性の「ミスマッチ」も考慮しなければならない。例えば付録 A では、例示 2A 注記 3 の Bank Corp に関して説明しているように、銀行は次のグルーピングで満期日を表示するかもしれない。
- (a) 要求払い
  - (b) 3 か月未満
  - (c) 3 か月以上 12 か月未満
- 4.10 企業は、短期の満期明細表を作成するにあたり、契約上の満期日を用いなければならない。資産又は負債の実現（現金転換）又は決済の見込日が、契約上の満期日と大きく異なる場合、金融商品などの一定の項目の契約上の満期日はその流動性を必ずしも示すものではないので、企業は実現又は決済の見込日を示し、その差異について説明しなければならない。実現又は決済の見込日は、利用者が資産と負債の流動性を評価するための補足情報となる。
- 4.11 **企業は、財務諸表の注記で、「長期の」資産及び負債の契約上の満期に関する情報を表示しなければならない。**
- 4.12 長期資産と負債について契約上の満期の情報を開示することを企業に要求することは、流動性及び財務的弾力性の目的に整合する。なぜなら、当該情報により、将来企業が要求される決済金額及びどのように決済がなされるかを、利用者が評価する上で役立つからである。

- 4.13 長期の満期明細表に表示される金額は、契約上の満期日に基づき、割引前の金額であり、財政状態計算書に表示される金額に調整されなければならない。契約上の満期金額が帳簿価額と異なる場合、調整表には、契約上の満期金額が実現する場合に認識されるであろう将来収益への影響（受取利息又は支払利息及び公正価値変動の損益）による帳簿価額への修正額を表示しなければならない。
- 4.14 長期契約の資産又は負債の実現又は決済の見込日が契約上の満期日と大きく異なる場合には、企業は実現又は決済の見込日を示し、その差異について説明しなければならない。
- 4.15 長期の満期明細表に記載される契約上の項目が、財政状態計算書で長期に分類されていない場合（短期及び長期のカテゴリーが表示されている場合）には、企業は分類が異なる理由を説明しなければならない。

#### 討議のための質問

22. 財政状態計算書において流動性の順序で資産及び負債を表示する企業は、4.7 項で提案されているように、財務諸表の注記で、**短期の契約資産及び負債の満期日**に関する情報を開示しなければならないか。すべての企業はこの情報を表示しなければならないか。その理由又はそうではない理由。

## 非現金活動に関する情報

- 4.16 **企業は、重要な非現金活動に関するすべての関連する情報を、注記で開示しなければならない。ただし、当該情報が財務諸表の他の部分で表示されている場合を除く。企業は、当該情報を説明形式の開示で記載してもよいし、明細表に要約してもよい。**
- 4.17 企業が従事する取引の中には、一部が現金取引で一部が非現金取引であるものもある。キャッシュ・フロー計算書にはそのような取引の現金部分のみが含まれる。利用者がその取引全体の影響を財務諸表全体で理解することに役立つように、企業は、現金取引と非現金取引の両方を識別しなければならない。
- 4.18 IFRS と米国会計基準は、投資活動及び財務活動のうち、認識されている資産又は負債に影響を及ぼすが、当期中の現金の受領又は支払にはならないものすべてについての情報を、財務諸表の注記に表示することを要求している。両審議会は、これらの現行規定を非現金**営業**活動も含めるように拡大することを提案している。また、提案されている表示モデルでの投資活動と財務活動は両審議会のキャッシュ・フローの基準における現行の定義と異なっているため、投資活動又は財務活動として含まれる非現金項目は異なる場合がある（2.65 項参照）。



## 調整表

4.19 企業は、キャッシュ・フローを包括利益に調整し、包括利益を以下の構成要素に分解する明細表を、財務諸表の注記で表示しなければならない。

- (a) 所有者との取引以外の収入又は支出
- (b) 再測定<sup>16</sup>以外の発生計上項目(契約上の発生計上項目及び減価償却費のような規則的配分を含む)
- (c) 再測定のうち、経常的な公正価値変動<sup>17</sup>又は経常的な評価額修正<sup>18</sup>
- (d) 再測定のうち、経常的な公正価値変動又は経常的な評価額修正以外のもの

### 調整表に関する予備的見解の根拠

4.20 以下の項では、調整表における包括利益の構成要素の分解に関する両審議会の予備的見解の根拠を説明している。調整表について 4.45 項で説明されており、ToolCo 及び Bank Corp の両方に関して付録 A で説明している。

4.21 2.7 項から 2.11 項で説明されている分解の目的は、将来に異なる影響を及ぼす項目が包括利益において分解されている場合には、利用者が将来価値を創造する企業の能力をより良く評価することができ、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価することができることを示している。その目的に首尾一貫させるためには、両審議会が提案している表示モデルでは、企業は以下の方法で包括利益計算書において情報を分解しなければならない。

- (a) 営業、投資、財務資産、財務負債、非継続事業及びその他の包括利益の項目を区分して表示する。
- (b) 機能的及び経済的性質に基づいて、営業、投資、財務資産及び財務負債をさらに分解する。

4.22 両審議会は、発生計上項目（例えば、支払債務及び受取債権）の変動及び公正価値の再測定などの発生主義会計の構成要素がどのように企業の包括利益及び将来キャ

<sup>16</sup> 「再測定」は、価格又は見積りの変動に起因する資産又は負債の帳簿価額の変動額と定義される。

<sup>17</sup> 「公正価値変動 (FASB)」は、資産又は負債を公正価値に再測定することに起因する変動である。「経常的な公正価値変動」は、米国会計基準が「継続的に」(当該概念は、SFAS 第 157 号「公正価値測定」の第 32 項で用いられている) 資産又は負債を公正価値で測定することを要求する場合に生じる。

<sup>18</sup> 「評価額修正 (IASB)」は、資産又は負債を現在価値に再測定することに起因する変動である。現在価値は、公正価値、売却費用控除後の公正価値、使用価値及び正味実現可能価額を含む。「継続的な評価額修正」は、IFRSs が每期 (継続的に) 資産又は負債を現在価値で測定することを要求する場合に生じる。

ッシュ・フローに影響を与えるかを理解するのに役立つ情報を利用者が求めていることから、包括利益の追加的な分解が必要であると考えている。

- 4.23 両審議会は、種々の要因に基づいて包括利益の分解を検討した。その要因とは、評価倍率、その損益項目が経常的かどうか、測定の主観性の程度、持続性及び予測価値などである。両審議会は、「持続性」の特徴と測定の「主観性」が、利用者が将来キャッシュ・フローを予測する際に考慮に入れる主要な要因であると思われるので、これらに応じた包括利益の分解に焦点を置くこととした。「持続性」と「主観性」という用語は以下の2つの項で説明している。
- 4.24 包括利益の項目（収益、費用、損益）は、その損益項目の将来の金額を示すのであれば、*持続性*がある。重要な特徴は、当期の損益項目が、単独又は他の情報との組合せで、当該損益項目の将来の金額の有用な予測値であるかどうかである。例えば、当期の収益は将来の収益の予測に使用できたり、将来の収益を予測するために予想成長率と組み合わせることができたりする。
- 4.25 包括利益の項目は、その損益項目を生み出す資産又は負債の金額の測定の際に判断が要求される場合には、「主観的」である。例えば、食料品店が顧客から受領する現金は、第三者（投資家、監査人又は規制当局）が容易に観察し検証することができる損益項目の一例であり、したがって、この取引による食料品店の収益を計算するのに判断はほとんど又は全く必要ない。他の項目に関して、会計上の指針が、経営者にとって困難で第三者が検証するのはさらに困難であるような見積りと仮定の作成を要求している（例えば、その食料品店の退職給付債務の変動）。利用者は前者のケースと後者のケースを区別する必要がある。より多くの判断を要求する包括利益項目は将来キャッシュ・フローに対する意味が異なるかもしれないからである。持続性と主観性の概念は別のものであるが、実際には両者は重複することもある。例えば、包括利益項目（又は構成要素）の主観性の増加は、その項目の持続性の減少につながることが多い。
- 4.26 両審議会は、持続性、測定の主観性、又はその両方において規則的な相違を示す包括利益の構成要素を識別するために、利用者からのフィードバックと学術研究に依拠した。学術研究では、発生主義会計の生み出す利益数値は、営業活動からのキャッシュ・フローや当期の現金増減よりも、株式のリターンとの相関関係が高いことを立証している<sup>19</sup>。同様に、発生主義会計によって認識されている資産及び負債は、期末時点の株価と非常に大きく関連していることを示す研究がある<sup>20</sup>。これらの発見事項は、発生主義会計が、現金主義会計では提供されない財政状態計算書及び包括

<sup>19</sup> 例えば、Patricia M Dechow の「企業業績の尺度としての会計上の稼得利益とキャッシュ・フロー：発生主義会計の役割」Journal of Accounting and Economics 18(1994) : 3 - 42 参照。

<sup>20</sup> 例えば、Mary E Barth の「代替的年金資産及び負債の測定値における測定の相対的誤謬」The Accounting Review 66、 3 (1991年7月) : 433-463、及び Wayne R Landsman の「年金基金資産権利の実証調査」The Accounting Review 61、 4 (1986年10月) : 662 - 691 参照。

利益計算書において有用な情報を提供しているという見解と整合している。

- 4.27 学術研究は、財務報告システムに発生計上項目を含めることが利用者いくつかの難問を与えていることも示唆している。難問の 1 つは、発生主義会計は通常、現金主義会計よりも主観的で不確実性が大きくなることである。発生主義会計を機能させるためには、不確実な金額について経営者の判断が必要になる。例えば、企業が 3 年間の製品保証債務又は退職後医療給付債務を見積る際には経営者の判断が必要になる。一定の状況では、経営者の判断は企業が利益目標を達成する能力に影響され、発生計上項目を上方又は下方に偏らせるインセンティブが生じることを学術研究は示唆している<sup>21</sup>。
- 4.28 第 2 の難問は、発生計上項目はキャッシュ・フローのみで提供される情報への追加ではあるが、学術研究によれば、ある金額の発生計上利益の持つ意味が、同じ金額の現金利益の持つ意味と異なることが多いということである<sup>22</sup>。また、第三者との取引から生じる発生計上項目（例えば、従業員がサービスを提供するときの未払給与など）は、再測定から生じる発生計上項目（例えば、企業が保有するデリバティブ金融商品の公正価値変動、又は金利（割引率）の変化により生じる年金債務の変動など）とは将来キャッシュ・フローに対して持つ意味が同じではないことが多い。包括利益計算書における情報の現行の表示は、再測定による損益を他の発生計上項目及びキャッシュ・フローと区別して分析したい利用者にとっては不満を生じることが多い。したがって、両審議会は、持続性又は測定の主観性において相違する可能性の高い包括利益の構成要素を分解する方法として、調整表を開発した。
- 4.29 両審議会は、調整表が公正価値の使用に関してより高い透明性を提供するはずであると考へた。特に、利用者が懸念しているのは、公正価値の再測定による損益と包括利益の他の構成要素との混同により財務業績の分析が困難となることである。これらの利益構成要素を調整表で区分して表示することは、より効率的な分析を可能にするはずである（4.42 項及び 4.43 項を参照）。

<sup>21</sup> 経営者へのインセンティブが経営者の判断に影響を及ぼすという証拠は、「ベンチマークの達成又は超過」の学術研究（例えば、John R Graham, Campbell R Harvey 及び Shiva Rajgopal の「企業の財務報告の経済的意味付け」Journal of Accounting and Economics 第 40 号、1 - 3（2005）: 3 - 73 を参照）及び異常な項目（例えば、Paul M Healy 及び James M Wahlen の「収益管理に関する文献及びそれが基準設定に及ぼす影響のレビュー」Accounting Horizons 第 13 号、4（1999 年 12 月）365 - 383 参照）。

<sup>22</sup> Richard G Sloan の論文（例えば、「株価は将来利益についての発生計上項目及びキャッシュ・フロー情報を完全に反映しているか」The Accounting Review 第 71 号、3（1996）: 289 - 315）及びその他の論文も、営業キャッシュ・フローの方が収益の発生計上項目よりも持続性があると思われられている。

## 包括利益の構成要素の分解

- 4.30 調整表の基礎となる分解アプローチは、一連の手順として次に説明している。4.44 項の図 A は、これらの分解の手順を説明している。さらに付録 B の例は、この分解アプローチが有用な情報がどのように提供できるかを説明している（B2 項から B9 項を参照）。

### 現金構成要素と発生計上構成要素の分解

- 4.31 企業は、包括利益の基礎となる純資産の変動を現金構成要素と発生計上構成要素とに区分することにより、包括利益を分解することから始めることになる。この最初の分解ステップは、収益の現金構成要素が、発生計上構成要素よりも、稼得利益及びキャッシュ・フローに関して持続性が高い傾向にあるという学術研究による証拠と整合している<sup>23</sup>。この 1 つは、収益の発生計上構成要素が経営者による見積りと主観的規準の使用を伴うことが多いことかもしれない。

(a) 「現金構成要素」は、（所有者との取引以外）の行項目で示される現金の変動純額として定義され、企業が純粋な現金主義会計に従ったとした場合に表示することになる損益を表示する。

(b) 「発生計上構成要素」は、包括利益と現金構成要素との差異として定義される。これには、第三者との取引による営業資産及び負債の変動と同様に、公正価値の再測定などの事象及び状況による負債及び非現金項目の変動が含まれる。4.33 項から 4.41 項で議論しているように、発生計上構成要素は、4.19 項で提案されている 3 つの構成要素(b)から(d)に包含されている。

- 4.32 利益における現金項目と発生計上構成要素の前述した定義は、関係当事者が使用する定義とは異なっている。その理由の一つとして、現金主義利益の定義の多くには、いくつかの発生計上項目が含まれているためである。純粋な現金主義会計では、現金は財政状態計算書における唯一の非持分項目となる。現金主義利益は、企業所有者との取引以外のすべての取引に起因する現金の正味変動額に等しくなる。例えば、資本的支出により現金が減少するため、純粋な現金主義会計では即座に費用として認識される。対照的に、発生主義会計では最初に資産化し、その後、資本的支出を償却する（償却原価測定アプローチ）。資産の耐用年数にわたる費用合計は、現金主義会計も発生主義会計も同じであるが、費用認識の時期が異なる。前述した包括利益の発生項目の定義には、現金主義利益と発生主義利益との認識時点の相違が反映されている。純粋な現金主義会計では、負債の発行が利益をもたらすことにな

<sup>23</sup> Richard Sloan、1996 及び Mary E Barth、Donald P Cram 及び Karen K Nelson の「発生主義と将来キャッシュ・フローの予測」Accounting Review 第 76 号、1 (2001): 27 - 58

るが発生主義会計では負債を認識することになるため、長期債務について同様の調整が必要になる。

### **その他の発生計上項目から再測定に起因する利益発生計上項目を分解する**

- 4.33 両審議会は、現在の財務諸表の様式では包括利益の発生計上構成要素について、情報が不十分であると考えている。両審議会は、利益の発生計上構成要素の当期金額は、資産又は負債の変動が資産又は負債の再測定、あるいは、取引又は時間の経過により生じる発生計上項目により生じたものかどうかにより、持続性が異なる可能性の高いことに注目した。例えば、企業の工場で毎年生産される製品の価値の増加について新しい情報が当期に入手可能になり、また、その価値の増加が何年にもわたって持続すると想定する。企業が採用する会計方法により、企業は、製品が生産され販売される期間において、利益の増加を認識することになる場合、当期の利益の増加は将来も持続する可能性が高い。また、会計方針により企業がその工場を再評価する場合には、アウトプットの価値の増加額は少なくとも部分的に、当期の工場の再評価益として認識されるであろう。その場合、当該再評価益が持続する可能性は小さい。このため、再測定会計に基づく特定事象に関連する会計上の損益は、資産又は負債を再測定することのない会計方針に基づく同じ事象に関連する利益より、持続性は低くなる<sup>24</sup>。
- 4.34 利用者は、顧客又は仕入先との取引による発生計上項目について、再測定に起因する発生損益から区分することを要請している。したがって、分解作業における次のステップでは、企業は包括利益の発生計上構成要素を、再測定項目と再測定に起因しないその他の発生計上項目に区分する。
- (a) 再測定の例には、売却可能有価証券の未実現損益、保険数理差損益、減損損失及び IAS 第 16 号「有形固定資産」で認められている再評価モデルに基づく有形固定資産の再評価損益が含まれる。
- (b) 再測定に起因しない発生計上項目の例には、掛売上の収益、減価償却費及び資本的支出が含まれる。
- 4.35 両審議会は「発生計上項目」という用語には、さまざまな意味があることを理解している。ある人々にとっては、発生計上項目は年度末の修正仕訳に限定される（例えば不良債権の発生費用又は保証負債の発生）。その人々は、期中に認識した未収・未払項目を発生計上項目とは考えない。別の人々は、純損益から営業キャッシュ・フローへ間接法を用いて調整する項目を発生計上項目として考えるが、財務又は投

<sup>24</sup> 会計処理方法と持続性の関係についてより良く理解したい人のために、なぜその他の発生計上項目から再測定値を区分することが利用者の収益計上項目の持続性の違いの評価に役立つかを説明する例として、B2 項から B9 項が含まれている。

資活動に関連するキャッシュ・フローと利益との相違を発生計上項目とは考えない。利用者が包括利益の構成要素を分析することに役立つために、両審議会は、発生計上項目の最も大まかな定義から開始し、その後、持続性と測定の主観性に関する情報を提供するために発生計上項目をどのように分解すべきか検討した。

- 4.36 両審議会は、調整表において発生計上項目をさらに分解するために、前述した発生計上項目のより狭義な定義のいくつかを使うことを検討した。両審議会は、再測定に起因しない発生計上項目を明確なグループへ区分することは困難であると結論付けた。再測定項目以外の発生計上項目をさらに分解しないという結論に至るにあたり、両審議会は、発生計上項目の狭義の定義に重点を置く利用者は、再測定に起因しない発生計上項目に関連する調整表の行項目に注目することによって、大半の場合は必要な情報を入手できるであろうことに留意した。したがって両審議会は、調整表では再測定に起因しない発生計上項目をさらに分解してはならないと提案している。

#### **再測定に起因する発生計上項目を分解する**

- 4.37 分解作業の 3 番目のステップでは、公正価値変動（米国会計基準）から生じる、又はその他すべての再測定からの評価修正（IFRS）<sup>25</sup>である**経常的な**再測定に起因する発生計上項目を区分する。再測定に起因する発生計上項目についてどのように最善の分解ができるか検討するにあたり、両審議会は、利用者が首尾一貫して公正価値変動額とその他の評価修正をその他の再測定から区分することに関心を示していることに留意した。また、両審議会は再測定により提供される情報が 2 つの観点、すなわちタイミングと主観性において異なることに留意した。
- 4.38 タイミングという言葉で、両審議会は、ある再測定は每期要求され（「経常的な再測定」と呼ぶ。）他の再測定は、減損など一定の事象が起きた後にのみ行う（「非経常的な再測定」と呼ぶ。）ことを意味している。タイミングの側面は、分析に影響を及ぼす。少なくとも非経常的な再測定の一部は、利用者がすでに知っている情報を表しているかもしれないからである。例えば、100 ドルの価値を有する製造用資産について年度 1 に 5 ドル価値が下落し、年度 2 には 8 ドル、年度 3 には 20 ドル下落すると想定する。再測定が毎年行われる場合には、毎年の価値の下落は比較的タイムリーに認識される。再測定が一定の事象により行われる場合には、33 ドルの減損損失が認識される年度 3 まで再測定は行われなくてもいいかもしれない。この再測定のうち、13 ドルは利用者がすでに知っているかもしれない古い情報である。
- 4.39 主観性の側面は、非経常的な再測定に関しては二重構造になっている。まず、非経常的な再測定をいつの時点で認識すべきか（すなわち損益を当期、あるいは将来の期で認識しなければならないか）を決定するのに経営者の判断が要求される。次に、

<sup>25</sup> 脚注 17 と 18 を参照。

認識する金額を決定する際に判断が必要とされる。経常的な再測定では、主観性の 2 番目の要素、すなわち認識すべき金額のみが関係する。

- 4.40 財務諸表で、経常的な公正価値変動・評価額修正が他の再測定と区分されていれば、利用者は、損益の適時性及び主観性を分析に反映させることができる。他の分解のステップとは対照的に、両審議会がこのように再測定項目を分解する理由は、持続性の違いに関するものではない(1つの構成要素が「経常的」という名称にはなっているが)。B2 項から B9 項の例で説明されているように、当期中の新しい情報に起因する再測定損益の金額は、再測定が毎期発生する場合であっても長期資産及び負債について持続する可能性は少ない。
- 4.41 両審議会は、経常的な公正価値変動・評価額修正を、SFAS 第 157 号「公正価値測定」における測定レベル(1、2 又は 3)にわたる測定の主観性における相違に基づいて、調整表でさらに分解すべきかどうかを検討した。両審議会は、SFAS 第 157 号の公正価値再測定に関する広範な開示は十分であり、したがって、経常的な公正価値変動・評価額修正のそれ以上の分解は不要であると結論付けた。IASB は、公正価値測定に関するプロジェクトで SFAS 第 157 号の開示規定を採用すべきかどうかを検討している。

### 金融商品の公正価値変動額のさらに詳細な分解

- 4.42 IFRS と米国会計基準は、企業が包括利益計算書で金融商品の公正価値変動をどのように分解し表示すべきかについては、限られた指針しか現時点で提供していない。例えば、企業は利付き金融商品の公正価値変動を、当期の利息発生額、他の金利の変動、信用リスクの変動、為替の変動及びその他の変動に起因するものに分解し、これらの変動を区分して包括利益計算書に表示する。この論点に関しては限られた指針しか存在しないので、ある場合には、公正価値変動が、包括利益計算書の単一行項目に表示され、他の場合には公正価値変動の異なる構成項目が行項目で表示される。ある利用者は、金融商品の公正価値変動が分解されていないことによる情報の喪失は重要であり、変動の原因が識別され表示されれば包括利益計算書はより多くの分析価値を有することになると述べる。
- 4.43 この論点に関して限定的な指針しかないことによるもう 1 つの影響は、企業が金融商品の公正価値変動を、取得原価で測定される類似の金融商品に関する金額を含んだ行項目に表示することであり、それは、表示が会計処理方法と整合的でないという懸念を生じさせる。例えば、金融商品の公正価値変動から生じる損益を 3 つの行項目 - 契約上の金利、「発生した」貸倒損失(取得原価で計上されている金融商品に関し IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」及び SFAS 第 5 号「偶発事象の会計処理」で規定されていると同様のもの)及び「その他」に表示することは、公正

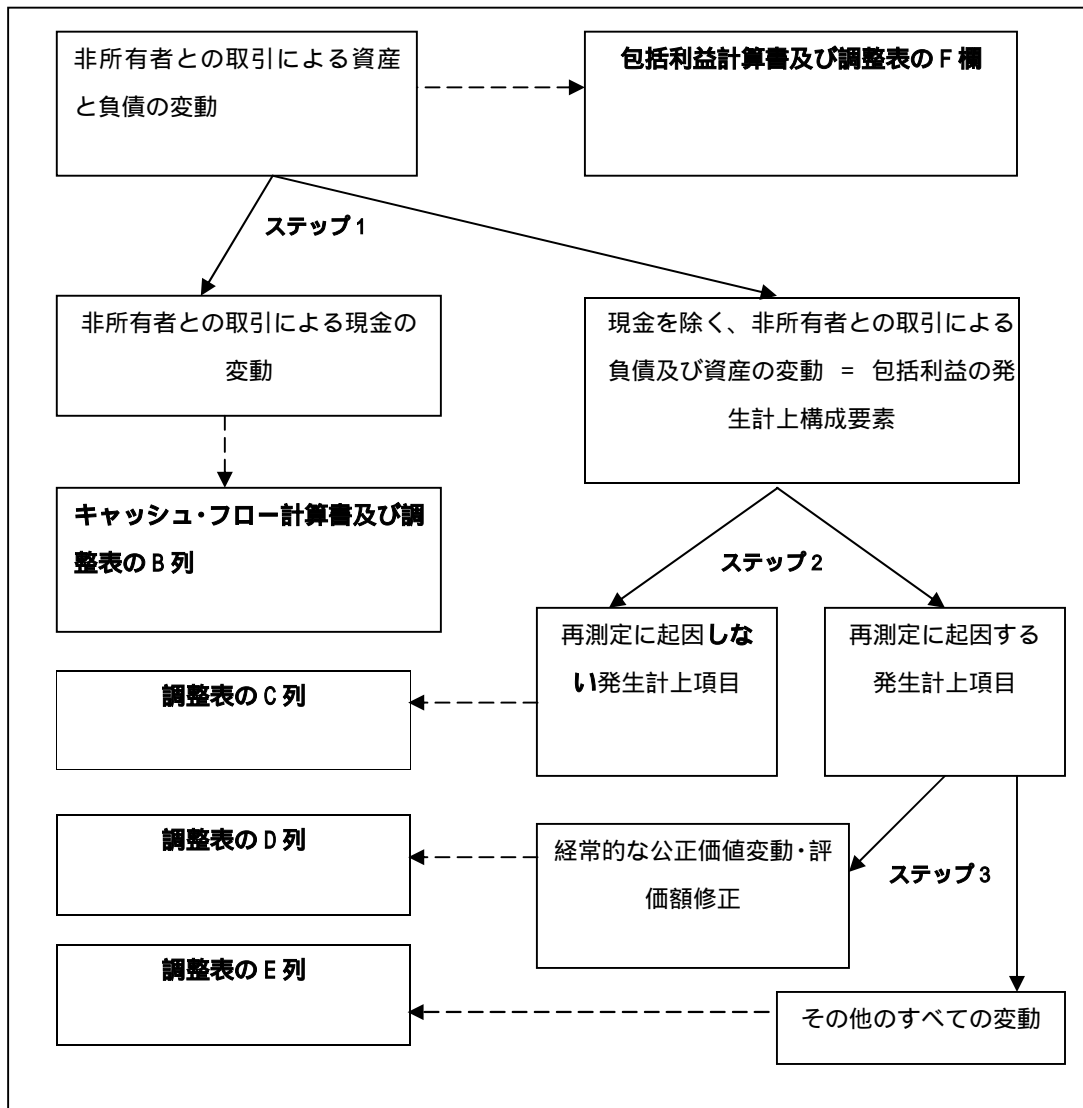
価値という測定基礎と整合的とは思われない。別の例では、経済的にヘッジと考えられるがヘッジ会計の要件を満たさないデリバティブの公正価値変動の一部を、ヘッジ会計の効果を模写するために、収益又は費用金額の相殺として包括利益計算書に表示したいと考えるかもしれない。本ディスカッション・ペーパーは、現行の IFRS 又は米国会計基準の限定的な指針を超えて金融商品の公正価値変動の分解を取り扱うことはしない。なぜなら、そうするためには、両審議会が財務諸表表示プロジェクトの範囲を超える認識と測定の論点を取り扱うことが必要になるからである。



## 分解手順の図式

4.44 以下の図は、前記の各項で説明された包括利益の構成要素の分解のための手順の概要を示す図式である。**太字**は、当該情報が企業の財務諸表で表示されている場所を示している。

図表 A



## 調整表の作成

- 4.45 包括利益を分解する原則 4.19 項及び関連する項の適用指針により、企業は以下の 7 列の調整表を作成することを要求される（完成品の例示については付録 A 参照）。

所有者との取引を除く、資産及び負債の変動						
再測定以外			再測定			
現金構成要素		発生計上構成要素				
A	B	C	D	E	F	G
キャッシュ・フロー計算書における表題	キャッシュ・フロー	発生計上項目、配分及びその他	経常的な公正価値変動・評価額修正	その他のすべての再測定	包括利益 (B+C+D+E)	包括利益計算書における表題

- (a) 調整表の A 列は、キャッシュ・フロー計算書の事業、財務、法人所得税及び非継続事業の各セクションにおける行項目の表題を含む。
- (b) B 列は、包括利益を現金構成要素と発生計上構成要素とに分解することにより生じる現金構成要素（上記図表 A のステップ 1 における「非所有者との取引による現金の変動」）を表示する。
- (c) C から E 列は、包括利益の 3 つの発生計上構成要素を含んでいる。C 列は、「再測定に起因する発生計上項目」と区別された「再測定に起因しない発生計上項目」がその内容となる（図 A のステップ 2 参照）。C 列には以下のものが含まれる。
- (i) 発生計上項目（棚卸資産の購入及び生産、受取債権及び支払債務の発生計上及び現金受払いによる受取債権又は支払債務の減少）
  - (ii) 規則的な配分（例えば、減価償却、償却、増価及び減耗）
  - (iii) （現金以外又は所有者との取引による）負債及び資産のすべての他の変動のうち、再測定以外のもの（例えば、長期資産の購入又は処分）
- (d) 再測定に起因する発生計上項目を分解する場合、D 列は、「経常的な公正価値変動・評価額修正」をその内容とし、E 列は再測定に起因する「他のすべての変動」を内容とする（図表 A のステップ 3 参照）。したがって、D 列は、各期末現在の公正価値から公正価値（FASB）又は現在価額から現在価額（IASB）への資産及び負債の再測定の影響額がその内容となる。例としては、売買目的証券又はデリバティブ金融商品の価値の変動、公正価値オプションを選択した金融資産又は金融負債の公正価値変動及び IAS 第 16 号で認められている有形固定資産の再評価損益が含まれる。

- (e) E 列は、再測定による他のすべての変動がその内容となり、のれん及び棚卸資産の減損、為替換算調整勘定、売却保有目的に区分されている資産に関する損益などが含まれる。
- (f) F 列は、包括利益計算書に表示される金額が含まれ、B、C、D 及び E 列の合計である。
- (g) 調整表は G 列（包括利益計算書における事業、財務、法人所得税、非継続事業及びその他の包括利益の各セクションの行項目の表題）で終了する。

4.46 上記の各項では包括利益を分解することに焦点を当てているが、調整表はキャッシュ・フロー計算書から始まっている。キャッシュ・フロー計算書から包括利益計算書に調整する方が（逆の順序で調整するよりも）理解しやすく、したがって将来キャッシュ・フロー又は収益性の予測を改善する可能性が高いと研究者たちが示唆していることから、両審議会は、キャッシュ・フロー情報から始まることに賛成している<sup>26</sup>。これは、減価償却費及び償却費のように包括利益を減少させる項目が負の符号で表示され、資産を増加させる（又は負債を減少させる）項目が正の符号で表示されるからである。

## 検討した代替案

4.47 両審議会は、資産及び負債の認識されている金額の変動の原因を財務諸表の利用者が理解するのに役立つ分解情報を表示するための、他の 2 つの多欄式様式（財政状態計算書調整表及び包括利益計算書マトリックス）を検討した。これらの代替案については付録 B の B10 項から B22 項で説明している。

### 討議のための質問

23. 4.19 項では、企業は、キャッシュ・フローを包括利益に調整し、包括利益を 4 つの構成要素に分解する表を、財務諸表の注記で表示しなければならないことが提案されている。(a)所有者との取引以外の収入又は支出、(b)再測定以外の発生計上項目、(c)再測定のうち、経常的な公正価値変動又は評価額修正及び(d)再測定のうち、経常的な公正価値変動又は評価額修正以外のもの。
- (a) 提案されている**調整表**によって、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性について利用者の理解が深まるか。その理由又はそうではない理由。調整表を提供することの費用対効果の議論を行ってください。
- (b) 資産及び負債の変動を、4.19 項で説明されている構成要素に分解すべきか。追

<sup>26</sup> Leslie Holder、Partrick E Hopkins 及び David A Wood：「財務諸表及び情報の複雑性がアナリストのキャッシュ・フロー予測に及ぼす影響」The Accounting Review 第 83 号、4（2008 年 7 月）：915 - 950

加又は削除する構成要素の論理的根拠を説明してください。

- (c) 4.31 項、4.41 項及び 4.44 項から 4.46 項で提供されている指針は、調整表を作成する上で明確かつ十分であるか。そうでない場、どのように指針を修正しなければならないか説明してください。
24. 両審議会は、将来のプロジェクトで**公正価値変動**のさらに詳細な分解を取り扱うべきか（4.42 項及び 4.43 項）。その理由又はそうすべきではない理由。
25. 両審議会は、付録 B の B10 項から B22 項で説明されている財政状態計算書調整表や包括利益計算書マトリックスのような、財務諸表の情報を分解する他の**代替的な調整様式**を検討すべきか。例えば、キャッシュ・フローよりも資産及び負債を主に管理する企業（例えば、金融サービス業の企業）には、キャッシュ・フローから包括利益に調整するという提案されている様式ではなく、財政状態計算書調整表の様式を用いることを要求すべきか。その理由又はそうではない理由。

## 非経常的及び低頻度の事象又は取引

- 4.48 **企業は、調整表の一部として、非経常的又は低頻度の事象又は取引に関する情報を表示しなければならない（FASB の予備的見解）。**
- 4.49 両審議会は、調整表により、経営者はその財務諸表において非経常的あるいは低頻度の事象又は取引、すなわち稼得利益の報告では特別損益項目としてしばしば表示されていた項目を強調することを検討した。両審議会は、キャッシュ・フロー及び発生計上項目に関して資産と負債の変動の分解表示を選好しているため、資産及び負債の再測定という持続性に欠ける変動（例えば、年金制度の変更の影響、最高経営責任者の採用に関する高額の支払い、又は 1 度限りの大量の注文など）に関しては、非常に持続性の高い変動と合算することになる。
- 4.50 さらに、こうした持続性に欠ける事象又は取引の測定も、より主観的になる。そうした理由から、FASB は、調整表の行項目の他の構成要素よりも主観的で持続性に欠けるものについて、経営者が利用者に伝えることができるように、「備忘」欄を設けることを支持している。キャッシュ・フローから包括利益へ調整の一部ではないため、調整表の最後に備忘欄は設けられる。さらに、企業は注記にて備忘欄に当該項目を記入した理由についても説明しなければならない。
- 4.51 企業は APB 意見書第 30 号「事業の業績報告 - 事業のセグメントの処分、特別、非経常的及び低頻度の事象及び取引の影響の報告」（意見書第 30 号）における非経常的又は低頻度の定義を確認し、備忘欄に記入する事象又は取引を決定するにあたり、持続性及び主観性の概念を考慮しなければならない。性質上は非経常的又は低頻度であるが、意見書第 30 号の以下の定義を満たすことのない事象又は取引も記載する。

「非経常的な性質」 - 対象となる事象又は取引は、高い程度の異常性を有しており、企業が営業活動を行う環境を考慮した場合、企業の通常の活動に明らかに関係しないか、又は付随的に関係する事象又は取引をいう。

「低頻度の発生」 - 対象となる事象又は取引は、企業が営業活動を行う環境を考慮した場合、予見可能な将来、経常的に繰り返されることが合理的に期待されない種類の事象又は取引をいう。

- 4.52 意見書第 30 号は、包括利益計算書における非経常的又は低頻度の事象又は取引の影響のみの表示を取り扱っているが、企業は、備忘欄に非経常的又は低頻度の現金取引を含むことができる。
- 4.53 IASB は、IFRS には非経常的又は低頻度の事象又は取引の概念が存在していないため、調整表にこの情報を含むことを支持していない。

#### 討議のための質問

26. FASB の予備的見解は、調整表の備忘列にて、経営者が獲得利益の報告書の特別項目として表示されことの多い、**非経常的又は低頻度の事象又は取引**について、利用者の注意を引くための方法を提供することができるというものである（4.48 項から 4.52 項参照）。4.53 項で記述されているように、IASB は、非経常的又は低頻度の事象又は取引に関する情報を調整表に含めることに賛成していない。
- (a) この情報は、資本提供者の立場の利用者に対して意思決定に有用であるか。その理由又はそうではない理由。
- (b) APB 意見書第 30 号は、「非経常的」及び「低頻度」の定義を含む（4.51 項で繰り返している）。当該定義は限定的すぎるか。その場合、もしあれば、どのような制限がこの列で表示される情報に課されるべきか。
- (c) 企業は、説明的な様式のみにおいて情報を表示する選択肢を持つべきか。

#### FASB 特有の討議のための質問

27. 第 1.18 項(c)で述べられているように、FASB は、**非公開企業に対して提案されている表示モデルの適用**をまだ検討していない。FASB は、非公開企業に対して提案されている表示モデルの適用に関してどのような論点を検討すべきか。非公開企業の財務諸表の利用者である場合、資本提供者の立場で意思決定するにあたり、提案されている表示モデルのどの点が有益であり、有益でないか、及びその理由を説明してください。

## 目次

ページ

## 付録 A 例示

例示 1 : ToolCo	
全般的な事業の概要	94
例示 1A : 提案様式	
包括利益計算書	96
財政状態計算書	98
キャッシュ・フロー計算書	100
所有者持分変動計算書	102
財務諸表の注記	
1 分類の基準	103
2 非現金活動	103
3 長期契約負債に関する満期情報	103
4 性質による費用の分解	104
5 キャッシュ・フローから包括利益への調整	104
例示 1B : 伝統的様式	
連結損益計算書	109
連結貸借対照表	110
連結キャッシュ・フロー計算書	111
所有者持分変動計算書	113
例示 2 : Bank Corp	
全般的な事業の概要	114
例示 2A : 提案様式	
包括利益計算書	117
財政状態計算書	119
キャッシュ・フロー計算書	121
所有者持分変動計算書	123
財務諸表の注記	
1 分類の基準	124
2 非現金活動	124
3 契約資産及び負債の満期情報	125
4 キャッシュ・フローから包括利益への調整	126
例示 2B : 従来の様式	

<b>連結損益計算書</b>	132
<b>連結貸借対照表</b>	133
<b>連結キャッシュ・フロー計算書</b>	134
<b>連結株主持分計算書</b>	135

## 付録 A 例示

- A1 本付録は、製造会社(ToolCo)及び金融サービス会社(Bank Corp)の財務諸表の例示について説明している。これらの財務諸表は、両審議会の予備的見解を忠実に表現し、提案されている財務諸表様式並びに現在及び従来 of 財務諸表様式からの変更点について説明することを意図している。例示を作成にするにあたり、単純化するための複数の仮定が行われている。例えば、企業には非支配持分は存在せず、報告期間に企業結合を行っていない。さらに、株式又はストック・オプションの付与権も存在していない。財務諸表の注記の例示は、提案されている新規の開示に限定されており、注記を網羅的に示すものではない。

### 例示 1 : ToolCo

---

- A2 以下に説明する事業の全般的な概要は、完全な一組の財務諸表及び付随する情報、例えば経営者による説明、を読めば理解できる ToolCo に関する全般的な情報を提供するために記載されている。

#### 全般的な事業の概要

- A3 ToolCo は、電動工具とその付属品、ハードウェア及び家庭の修繕道具について世界的な製造・販売会社であり、英国を本拠地としている。ToolCo の財務諸表は、国際財務報告基準書に従って作成されており、その報告通貨はカレンシー・ユニット(CU)である。ToolCo は、2 つの報告事業セグメントにて営業活動を行っており、それは卸売と小売である。2010 年における売上の割合は、それぞれ概ね 80 パーセントと 20 パーセントであり、それにより事業セグメントが構成されている。
- A4 ToolCo は、その製品及びサービスを 100 ヶ国以上で販売している。2010 年における売上の割合は、概ね、ヨーロッパの顧客向けが 50 パーセント、米国の顧客向けが 34 パーセント、その他の地域の顧客向けが 16 パーセントであった。卸売及び小売セグメントは、小売市場の経済状況の力強さに加えて、営業活動がなされている国々の一般的な経済状況の影響を受ける。例えば、住宅建設、雇用の伸び、個人所得の伸びなどの経済状況によって売上は影響を受ける。
- A5 ToolCo 製品の製造に使用される材料は、主として、ニッケル、スチール、樹脂、銅、アルミニウム及び亜鉛の価格変動に関連する市場リスクがある。様々な製造過程で使用される材料は公開市場で調達されており、大半を様々な仕入先から入手で



きる。原材料と構成部品の将来の価格変動は不確実ではあるが、当該リスクを限定するために様々な方法を用いている。その方法としては、供給アレンジメントの制定、将来の配達に備えた構成部品及び原材料の購入、仕入価格のコミットメント及びデリバティブ金融商品の利用である。

- A6 ToolCo は、外国為替予約を用いて将来の外貨建の予定取引をヘッジしている。  
 A7 そのほか、以下のような多くの項目により 2009 年及び 2010 年の ToolCo の業績は影響を受けている。

- (a) 不動産の売却による利益
- (b) のれんの減損による損失
- (c) 配当及び金融資産の売却による投資収益
- (d) 関連会社の利益に対する持分
- (e) キャッシュ・フロー・ヘッジ及び売却可能有価証券の実現及び未実現利益
- (f) 棚卸資産の評価減による損失
- (g) 年金負債及び株式報酬負債（現金決済）の帳簿価額の変動

### 例示 1A：提案様式

---

- A8 読者が両審議会の予備的見解をより良く理解できるように、提案されている ToolCo の財務諸表には、すべての必要なセクション、カテゴリー、表題及び小計が含まれており、見て分かるようになっている。要求される小計は、提案されている ToolCo の財務諸表では**太字体**で表示されている。選択可能な小計は、*イタリック体*で記載されている。

**TOOLCO包括利益計算書**  
**(提案様式)**

	<b>12月31日終了事業年度</b>	
	2010年	2009年
<b>事業</b>		
<b>営業</b>		
売上 卸売	2,790,080	2,591,400
売上 小売	697,520	647,850
<b>収益合計</b>	<b>3,487,600</b>	<b>3,239,250</b>
売上原価		
材料費	(1,043,100)	(925,000)
労務費	(405,000)	(450,000)
間接費 減価償却費	(219,300)	(215,000)
間接費 輸送費	(128,640)	(108,000)
間接費 その他	(32,160)	(27,000)
棚卸資産増減	(60,250)	(46,853)
年金	(51,975)	(47,250)
棚卸資産評価損	(29,000)	(9,500)
<b>売上原価合計</b>	<b>(1,969,425)</b>	<b>(1,828,603)</b>
<b>売上総利益</b>	<b>1,518,175</b>	<b>1,410,647</b>
販売費		
広告費	(60,000)	(50,000)
人件費	(56,700)	(52,500)
貸倒損失	(23,068)	(15,034)
その他	(13,500)	(12,500)
<b>販売費合計</b>	<b>(153,268)</b>	<b>(130,034)</b>
一般管理費		
人件費	(321,300)	(297,500)
減価償却費	(59,820)	(58,500)
年金	(51,975)	(47,250)
株式に基づく報酬	(22,023)	(17,000)
リース負債に関する利息	(14,825)	(16,500)
研究開発費	(8,478)	(7,850)
その他	(15,768)	(14,600)
<b>一般管理費合計</b>	<b>(494,189)</b>	<b>(459,200)</b>
<b>その他の営業項目前利益</b>	<b>870,718</b>	<b>821,413</b>
その他の営業収益(費用)		
関連会社Aの持分法損益	23,760	22,000
有形固定資産売却益	22,650	-
キャッシュ・フロー・ヘッジ実現益	3,996	3,700
債権売却損	(4,987)	(2,025)
のれんの減損損失	-	(35,033)
<b>その他の営業収益合計(費用)合計</b>	<b>45,419</b>	<b>(11,358)</b>
<b>営業利益合計</b>	<b>916,137</b>	<b>810,055</b>
<b>投資</b>		
受取配当金	54,000	50,000
売却可能有価証券実現利益	18,250	7,500
関連会社Bの持分法損益	7,500	3,250
<b>投資利益合計</b>	<b>79,750</b>	<b>60,750</b>
<b>事業利益合計</b>	<b>995,887</b>	<b>870,805</b>

TOOLCO包括利益計算書  
(提案様式) - 続き

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>財 務</b>		
現金に係る受取利息	8,619	5,500
<b>財務資産収益合計</b>	<b>8,619</b>	<b>5,500</b>
支払利息	(111,352)	(110,250)
<b>財務負債費用合計</b>	<b>(111,352)</b>	<b>(110,250)</b>
<b>財務収益及び費用の正味合計</b>	<b>(102,733)</b>	<b>(104,750)</b>
<i>法人所得税及びその他の 包括利益前の継続事業からの利益</i>	<i>893,154</i>	<i>766,055</i>
<b>法人所得税</b>		
法人所得税費用	(333,625)	(295,266)
<i>継続事業からの利益</i>	<i>559,529</i>	<i>470,789</i>
<b>非継続事業</b>		
非継続事業による損失	(32,400)	(35,000)
法人所得税軽減額	11,340	12,250
<b>非継続事業による損失 当期純利益</b>	<b>(21,060)</b>	<b>(22,750)</b>
<b>538,469</b>	<b>448,039</b>	
<b>その他の包括利益 (税引後)</b>		
売却可能有価証券の未実現損益 (投資)	17,193	15,275
再評価剰余金 (営業)	3,653	-
為替換算調整勘定-連結子会社	2,094	(1,492)
キャッシュ・フロー・ヘッジ未実現損益 (営業)	1,825	1,690
為替換算調整勘定-関連会社 A (営業)	(1,404)	(1,300)
<b>その他の包括利益合計</b>	<b>23,361</b>	<b>14,173</b>
<b>包括利益合計</b>	<b>561,830</b>	<b>462,212</b>
基本的 1 株当たり利益	7.07	6.14
希薄化後 1 株当たり利益	6.85	5.96

TOOLCO 財政状態計算書  
(提案様式)

	12月31日現在	
	2010年	2009年
<b>事業</b>		
<b>営業</b>		
売上債権	945,678	541,375
差引：貸倒引当金	(23,642)	(13,534)
売上債権（純額）	922,036	527,841
棚卸資産	679,474	767,102
前払広告費	80,000	75,000
外国為替予約-キャッシュ・フロー・ヘッジ	6,552	3,150
<i>短期資産合計</i>	<i>1,688,062</i>	<i>1,373,092</i>
有形固定資産	5,112,700	5,088,500
差引：減価償却累計額	(2,267,620)	(2,023,500)
有形固定資産（純額）	2,845,080	3,065,000
関連会社 A に対する投資	261,600	240,000
のれん	154,967	154,967
その他の無形資産	35,000	35,000
<i>長期資産合計</i>	<i>3,296,647</i>	<i>3,494,967</i>
仕入債務	(612,556)	(505,000)
顧客からの前受金	(182,000)	(425,000)
未払給与	(173,000)	(200,000)
株式に基づく報酬負債	(39,586)	(21,165)
1年以内返済予定のリース負債	(35,175)	(33,500)
リース負債に関する未払利息	(14,825)	(16,500)
<i>短期負債合計</i>	<i>(1,057,142)</i>	<i>(1,201,165)</i>
年金負債発生高	(293,250)	(529,500)
リース負債（1年以内返済予定のものを除く）	(261,325)	(296,500)
その他の長期負債	(33,488)	(16,100)
<i>長期負債合計</i>	<i>(588,063)</i>	<i>(842,100)</i>
<b>正味営業資産</b>	<b>3,339,504</b>	<b>2,824,795</b>
<b>投資</b>		
売却可能有価証券（短期）	473,600	485,000
関連会社 B に対する投資（長期）	46,750	39,250
<b>投資資産合計</b>	<b>520,350</b>	<b>524,250</b>
<b>正味事業資産</b>	<b>3,859,854</b>	<b>3,349,045</b>

TOOLCO 財政状態計算書  
(提案様式) - 続き

		12月31日現在	
		2010年	2009年
<b>財務</b>			
<b>財務資産</b>			
現金		1,174,102	861,941
	<b>財務資産合計</b>	<b>1,174,102</b>	<b>861,941</b>
<b>財務負債</b>			
短期借入金		(562,000)	(400,000)
未払利息		(140,401)	(112,563)
未払配当金		(20,000)	(20,000)
	<b>短期財務負債合計</b>	<b>(722,401)</b>	<b>(532,563)</b>
長期借入金		(2,050,000)	(2,050,000)
	<b>財務負債合計</b>	<b>(2,772,401)</b>	<b>(2,582,563)</b>
	<b>正味財務負債</b>	<b>(1,598,299)</b>	<b>(1,720,621)</b>
<b>非継続事業</b>			
売却予定資産		856,832	876,650
売却予定資産に関連する負債		(400,000)	(400,000)
	<b>正味売却予定資産</b>	<b>456,832</b>	<b>476,650</b>
<b>法人所得税</b>			
短期			
繰延税金資産		4,426	8,907
未払法人所得税		(72,514)	(63,679)
長期			
繰延税金資産		39,833	80,160
	<b>正味法人所得税資産(負債)</b>	<b>(28,255)</b>	<b>25,388</b>
	<i>純資産</i>	<i>2,690,132</i>	<i>2,130,462</i>
<b>所有者持分</b>			
株式資本		(1,427,240)	(1,343,000)
利益剰余金		(1,100,358)	(648,289)
その他の包括利益累計額(純額)		(162,534)	(139,173)
	<b>所有者持分合計</b>	<b>(2,690,132)</b>	<b>(2,130,462)</b>
<b>短期資産合計</b>		<b>4,197,021</b>	<b>3,605,591</b>
<b>長期資産合計</b>		<b>3,383,231</b>	<b>3,614,377</b>
<b>資産合計</b>		<b>7,580,252</b>	<b>7,219,968</b>
<b>短期負債合計</b>		<b>(2,252,057)</b>	<b>(2,197,406)</b>
<b>長期負債合計</b>		<b>(2,638,063)</b>	<b>(2,892,100)</b>
<b>負債合計</b>		<b>(4,890,120)</b>	<b>(5,089,506)</b>

**TOOLCOキャッシュ・フロー計算書**  
(提案様式)

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>事業</b>		
<b>営業</b>		
卸売客からの収入	2,108,754	1,928,798
小売客からの収入	703,988	643,275
<i>顧客からの収入合計</i>	<i>2,812,742</i>	<i>2,572,073</i>
製品のための支出		
材料の購入	(935,544)	(785,000)
労務費	(418,966)	(475,313)
間接費 輸送費	(128,640)	(108,000)
年金	(170,100)	(157,500)
間接費 その他	(32,160)	(27,000)
<i>製品のための支出合計</i>	<i>(1,685,409)</i>	<i>(1,552,813)</i>
販売活動のための支出		
広告費	(65,000)	(75,000)
人件費	(58,655)	(55,453)
その他	(13,500)	(12,500)
<i>販売活動のための支出合計</i>	<i>(137,155)</i>	<i>(142,953)</i>
一般管理活動のための支出		
人件費	(332,379)	(314,234)
年金制度への拠出	(170,100)	(157,500)
資本的支出	(54,000)	(50,000)
リース料の支払い	(50,000)	-
研究開発費	(8,478)	(7,850)
株式に基づく報酬の決済	(3,602)	(3,335)
その他	(12,960)	(12,000)
<i>一般管理費活動のための支出合計</i>	<i>(631,519)</i>	<i>(544,919)</i>
<i>その他の営業項目前キャッシュ・フロー</i>	<i>358,657</i>	<i>331,388</i>
その他の営業活動による現金の受払い		
有形固定資産売却収入	37,650	-
関連会社Aへの投資	-	(120,000)
売上債権売却収入	8,000	10,000
キャッシュ・フロー・ヘッジの決済	3,402	3,150
<i>その他の営業活動による収入(支出)</i>	<i>49,052</i>	<i>(106,850)</i>
<b>営業活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>407,709</b>	<b>224,538</b>
<b>投資</b>		
売却可能金融資産取得支出	-	(130,000)
売却可能金融資産売却収入	56,100	51,000
配当金収入	54,000	50,000
<b>投資活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>110,100</b>	<b>(29,000)</b>
<b>事業活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>517,809</b>	<b>195,538</b>

TOOLCO キャッシュ・フロー計算書  
(提案様式) - 続き

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>財 務</b>		
現金に係る利息収入	8,619	5,500
<b>財務資産によるキャッシュ・フロー合計</b>	<b>8,619</b>	<b>5,500</b>
短期借入金借入収入	162,000	150,000
長期借入金借入収入	-	250,000
利息の支払い	(83,514)	(82,688)
配当金の支払い	(86,400)	(80,000)
<b>財務負債によるキャッシュ・フロー合計</b>	<b>(7,914)</b>	<b>237,312</b>
<b>財務活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>705</b>	<b>242,812</b>
<i>法人所得税及び所有者持分前 継続事業からの現金増減高</i>	<i>518,514</i>	<i>438,350</i>
<b>法人所得税</b>		
法人所得税の支出	(281,221)	(193,786)
<i>非継続事業及び所有者持分前現金増減額</i>	<i>237,293</i>	<i>244,564</i>
<b>非継続事業</b>		
非継続事業からの支出	(12,582)	(11,650)
<b>非継続事業による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>(12,582)</b>	<b>(11,650)</b>
<i>所有者持分前現金増減高</i>	<i>224,711</i>	<i>232,914</i>
<b>所有者持分</b>		
自己株式処分収入	84,240	78,000
<b>所有者持分による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>84,240</b>	<b>78,000</b>
外国為替レートの影響	3,209	1,027
<b>当期現金増減高</b>	<b>312,161</b>	<b>311,941</b>
<b>期首現金残高</b>	<b>861,941</b>	<b>550,000</b>
<b>期末現金残高</b>	<b>1,174,102</b>	<b>861,941</b>

## TOOLCO 所有者持分変動計算書（提案様式）

	株式資本	利益剰余金	為替換算 調整勘定- 連結子会社	為替換算 調整勘定- 関連会社 A	再評価 剰余金	キャッシ ュ・フロ ー・ヘッジ の未実現損 益	売却可能有 価証券の 未実現損益	所有者持分 合計
2008年12月31日現在の残高	1,265,000	280,250	50,200	37,000	800	31,000	6,000	1,670,250
株式発行	78,000							78,000
配当金		(80,000)						(80,000)
包括利益		448,039	(1,492)	(1,300)	-	1,690	15,275	462,212
2009年12月31日現在の残高	1,343,000	648,289	48,708	35,700	800	32,690	21,275	2,130,462
新株発行	84,240							84,240
配当金		(86,400)						(86,400)
包括利益		538,469	2,094	(1,404)	3,653	1,825	17,193	561,830
2010年12月31日現在の残高	1,427,240	1,100,358	50,802	34,296	4,453	34,515	38,468	2,690,132



## 財務諸表の注記

[この注記は、完全な一組の財務諸表の注記ではない。この例示には、現在 IFRS により定められている注記に追加したものや異なるものが含まれている]

### 1. 分類の基準

手工具及び電動工具の生産及び販売という ToolCo の核となる事業に直接関連する資産及び負債は、営業カテゴリーに含まれている。これには、材料費、労務費、間接費、生産設備の維持費、広告費、一般管理費及び経営活動に関連する費用が含まれる。関連会社についても、経営者が類似又は補完的な事業ラインと考えたものは営業カテゴリーに分類されている。収益、費用、利得及び損失は、基本的にその性質と機能を基に分類されている。しかし、経営者が機能カテゴリーの 1 つにそれらを表示すると将来キャッシュ・フローを予測する情報の有用性が向上しないと考えたものは「その他の営業」に分類されている。

また、ToolCo には経営者が核となる活動とは考えていない活動もある。そうした活動に関連する資産及び負債は投資カテゴリーに分類されている。2009 年 12 月 31 日及び 2010 年 12 月 31 日終了事業年度において、これらの活動は金融資産への投資及び工具の事業に関係のない事業をしている関連会社への投資に限られている。

ToolCo の営業活動のための資金調達に関連する資産及び負債、例えば債務及び現金は、財務セクションに分類されている。他の資金調達方法と代替可能な項目は財務セクションに分類されている。

### 2. 非現金活動

ToolCo は 2009 年、新しい生産設備を取得するためのファイナンス取引として、キャピタル・リース取引 CU330,000 を実行した。ToolCo は 2010 年、リース債務 CU50,000 の返済を行った。

### 3. 長期契約負債に関する満期情報

次の表において、割引前の将来キャッシュ・フローを基に ToolCo の長期負債に関する契約上の満期日時時点の金額を示している。表では、割引前の金額から財政状態計算書の帳簿価額への調整を示している。

	2012年	2013年	2014年	2015年	2016年	2016年以降	割引の 影響	帳簿 価額
リース債務 (当期分を除く)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(60,610)	49,285	(261,325)
廃棄債務	-	-	-	-	-	(60,000)	30,360	(29,640)
長期借入金	(102,500)	(102,500)	(102,500)	(102,500)	(102,500)	(1,537,500)	-	(2,050,000)

#### 4. 性質による費用の分解

次の表において、包括利益計算書に表示されているいくつかの費用の性質について追加的な情報を記載している。

	性質による追加費用	
	2010年	2009年
<b>売上原価：間接費 輸送費</b>		
賃金（ドライバー）	38,592	43,200
賃金（メンテナンス）	25,728	27,000
燃料代	51,456	21,600
材料費	12,864	16,200
	<u>128,640</u>	<u>108,000</u>

#### 5. キャッシュ・フローから包括利益への調整

2009年12月31日及び2010年12月31日終了事業年度のキャッシュ・フローの包括利益への調整表を次のページに示している。

ToolCo 2009年12月31日終了事業年度に関するキャッシュ・フローの包括利益への調整表（提案様式）

A キャッシュ・フロー計算書の表題	B 所有者との取引以外による資産及び負債の変動				F 包括利益 (B + C + D + E)	G 包括利益計算書の表題
	C 再測定以外		D 再測定			
	キャッシュ・フロー	経過勘定、配分、その他	経常的な評価額修正	その他の再測定		
<b>事業営業</b>						<b>事業営業</b>
卸売客からの収入	1,928,798	662,602			2,591,400	売上 卸売
小売客からの収入	643,275	4,575			647,850	売上 小売
<i>顧客からの収入合計</i>	<i>2,572,073</i>	<i>667,177</i>			<i>3,239,250</i>	<i>収益合計</i>
製品のための支出						売上原価
材料の購入	(785,000)	(140,000)			(925,000)	材料費
労務費	(475,313)	25,313			(450,000)	労務費
年金	(157,500)	104,250	6,000		(47,250)	年金
		(215,000)			(215,000)	間接費 減価償却費
間接費 輸送費	(108,000)				(108,000)	間接費 輸送費
間接費 その他	(27,000)				(27,000)	間接費 その他
		(46,853)			(46,853)	棚卸資産増減
				(9,500)	(9,500)	棚卸資産評価損
<i>製品のための支出合計</i>	<i>(1,552,813)</i>	<i>(272,290)</i>	<i>6,000</i>	<i>(9,500)</i>	<i>(1,828,603)</i>	<i>売上原価合計</i>
販売活動のための支出	1,019,260	394,887	6,000	(9,500)	1,410,647	売上総利益
広告費	(75,000)	25,000			(50,000)	販売費
人件費	(55,453)	2,953			(52,500)	広告費
		(15,034)			(15,034)	人件費
その他	(12,500)				(12,500)	貸倒損失
<i>販売活動のための支出合計</i>	<i>(142,953)</i>	<i>12,919</i>			<i>(130,034)</i>	<i>その他</i>
一般管理活動のための支出						<i>販売費合計</i>
人件費	(314,234)	16,734			(297,500)	一般管理費
年金制度への拠出	(157,500)	104,250	6,000		(47,250)	人件費
資本的支出	(50,000)	50,000				年金
		(58,500)			(58,500)	減価償却費
株式に基づく報酬の決済	(3,335)	(8,665)	(5,000)		(17,000)	株式に基づく報酬
リース料の支払い		(16,500)			(16,500)	リース負債利息
研究開発費	(7,850)				(7,850)	研究開発費
その他	(12,000)	(2,600)			(14,600)	その他
<i>一般管理費活動のための支出合計</i>	<i>(544,919)</i>	<i>84,719</i>	<i>1,000</i>		<i>(459,200)</i>	<i>一般管理費合計</i>
<i>その他の営業項目前キャッシュ・フロー</i>	<i>331,388</i>	<i>492,525</i>	<i>7,000</i>	<i>(9,500)</i>	<i>821,413</i>	<i>その他の営業項目前利益</i>

A	B	C	D	E	F	G
その他の営業活動による現金の受払い 関連会社 A への投資 売上債権売却収入 キャッシュ・フロー・ヘッジの決済	(120,000) 10,000 3,150	120,000 (10,000) (550)	1,100	22,000 (2,025) (35,033)	22,000 (2,025) (35,033)	その他の営業収益(費用) 関連会社 A の持分法損益 売上債権売却損 キャッシュ・フロー・ヘッジ実現益 のれんの減損損失 その他の営業収益(費用)合計
その他の営業活動による現金収入(支出) 営業キャッシュ・フロー合計	(106,850) 224,538	109,450 601,975	1,100 8,100	(15,058) (24,558)	(11,358) 810,055	営業利益合計
<b>投資</b> 売却可能金融資産取得支出 売却可能金融資産売却収入 配当金収入	(130,000) 51,000 50,000	130,000 (43,500)			7,500 50,000 3,250	<b>投資</b> 売却可能有価証券実現益 受取配当金 関連会社 B の持分法損益
投資キャッシュ・フロー合計	(29,000)	86,500		3,250	60,750	投資利益合計
<b>財務</b> 事業キャッシュ・フロー合計	195,538	688,475	8,100	(21,308)	870,805	<b>財務</b> 事業利益合計
現金に係る利息収入 財務資産キャッシュ・フロー合計	5,500 5,500				5,500 5,500	現金に係る受取利息 財務資産収益合計
短期借入金借入収入 長期借入金借入収入 利息の支払い 配当金の支払い	150,000 250,000 (82,688) (80,000)	(150,000) (250,000) (27,563) 80,000			(100,250)	支払利息
財務負債キャッシュ・フロー合計	237,312	(347,563)			(110,250)	財務負債費用合計
財務キャッシュ・フロー合計	242,812	(347,563)			(104,750)	財務収益及び費用の正味合計
法人所得税及び所有者持分前 継続事業からの現金増減高	438,350	340,912	8,100	(21,308)	766,055	法人所得税及びその他の包括利益前 継続事業からの利益
<b>法人所得税</b> 法人所得税の支出 非継続事業及び所有者持分前現金増減高	(193,786) 244,564	(101,480) 239,432	8,100	(21,308)	(295,266) 470,789	<b>法人所得税</b> 法人所得税費用 継続事業からの利益
<b>非継続事業</b> 非継続事業からの支出	(11,650)	12,250		(23,350)	(35,000) 12,250	<b>非継続事業</b> 非継続事業による損失 法人所得税軽減額
非継続事業キャッシュ・フロー合計	(11,650)	12,250		(23,350)	(22,750)	非継続事業による損失
所有者持分前現金増減高	232,914	251,682	8,100	(44,658)	448,039	当期純利益
			15,275 1,690	(1,492) (1,300)	15,275 1,690 (1,492) (1,300)	その他の包括利益(税引後) 売却可能有価証券の未実現損益 キャッシュ・フロー・ヘッジ未実現益 為替換算調整勘定-連結子会社 為替換算調整勘定-関連会社 A
所有者持分前現金増減高	232,914	251,682	16,965 25,065	(2,792) (47,450)	14,173 462,212	その他の包括利益合計 包括利益合計

## ToolCo 2010年12月31日終了事業年度に関するキャッシュ・フローから包括利益への調整表(提案様式)

A列	B列	C列	D列	E列	F列	G列
キャッシュ・フロー計算書の表題	所有者との取引以外による資産及び負債の変動				包括利益計算書	
	再測定以外		再測定		包括利益 (B + C + D + E)	包括利益計算の表題
	キャッシュ・フロー	経過勘定、配分、その他	経常的な評価額修正	その他の再測定		
<b>事業営業</b>						<b>事業営業</b>
卸売客からの収入	2,108,754	681,326			2,790,080	売上 卸売
小売客からの収入	703,988	(6,467)			697,520	売上 小売
<i>顧客からの収入合計</i>	<i>2,812,742</i>	<i>674,859</i>			<i>3,487,600</i>	<i>収益合計</i>
製品のための支出						売上原価
材料の購入	(935,544)	(107,556)			(1,043,100)	材料費
労務費	(418,966)	13,966			(405,000)	労務費
年金	(170,100)	109,125	9,000		(51,975)	年金
		(219,300)			(219,300)	間接費 減価償却費
間接費 輸送費	(128,640)				(128,640)	間接費 輸送費
間接費 その他	(32,160)				(32,160)	間接費 その他
		(60,250)			(60,250)	棚卸資産増減
				(29,000)	(29,000)	棚卸資産評価損
<i>製品のための支出合計</i>	<i>(1,685,409)</i>	<i>(264,016)</i>	<i>9,000</i>	<i>(29,000)</i>	<i>(1,969,425)</i>	<i>売上原価合計</i>
販売活動のための支出	1,127,333	410,843	9,000	(29,000)	1,518,175	売上総利益
広告費	(65,000)	5,000			(60,000)	販売費
人件費	(58,655)	1,955			(56,700)	広告費
		(23,068)			(23,068)	人件費
その他	(13,500)				(13,500)	貸倒損失
<i>販売活動のための支出合計</i>	<i>(137,155)</i>	<i>(16,112)</i>			<i>(153,268)</i>	<i>その他</i>
一般管理活動のための支出						<i>販売費合計</i>
人件費	(332,379)	11,079			(321,300)	一般管理費
年金制度への拠出	(170,100)	109,125	9,000		(51,975)	人件費
資本的支出	(54,000)	54,000				年金
		(59,820)			(59,820)	減価償却費
株式に基づく報酬の決済	(3,602)	(12,171)	(6,250)		(22,023)	株式に基づく報酬
リース料の支払い	(50,000)	35,175			(14,825)	リース負債利息
研究開発費	(8,478)				(8,478)	研究開発費
その他	(12,960)	(2,808)			(15,768)	その他
<i>一般管理費活動のための支出合計</i>	<i>(631,519)</i>	<i>134,580</i>	<i>2,750</i>		<i>(494,189)</i>	<i>一般管理費合計</i>
<i>その他の営業項目前キャッシュ・フロー</i>	<i>358,657</i>	<i>529,311</i>	<i>11,750</i>	<i>(29,000)</i>	<i>870,718</i>	<i>その他の営業項目前利益</i>
その他の営業活動による現金の受払い						その他の営業収益(費用)
有形固定資産の売却	37,650	(15,000)			22,650	有形固定資産売却益
関連会社Aへの投資				23,760	23,760	関連会社Aの持分法損益

A	B	C	D	E	F	G
キャッシュ・フロー・ヘッジの決済	3,402	(594)	1,188		3,996	キャッシュ・フロー・ヘッジ実現益
売上債権売却収入	8,000	(8,000)		(4,987)	(4,987)	売上債権売却損
その他の営業活動による収入(支出)	49,052	(23,594)	1,188	18,773	45,419	その他の営業収益(費用)合計
<b>営業キャッシュ・フロー現金</b>	<b>407,709</b>	<b>505,717</b>	<b>12,938</b>	<b>(10,227)</b>	<b>916,137</b>	<b>営業収益合計</b>
<b>投資</b>						<b>投資</b>
配当金収入	54,000				54,000	受取配当金
売却可能金融資産売却収入	56,100	(37,850)			18,250	売却可能有価証券実現益
				7,500	7,500	関連会社Bの持分法損益
<b>投資キャッシュ・フロー合計</b>	<b>110,100</b>	<b>(37,850)</b>		<b>7,500</b>	<b>79,750</b>	<b>投資利益合計</b>
<b>事業キャッシュ・フロー合計</b>	<b>517,809</b>	<b>467,867</b>	<b>12,938</b>	<b>(2,727)</b>	<b>995,887</b>	<b>事業利益合計</b>
<b>財務</b>						<b>財務</b>
現金に係る利息収入	8,619				8,619	現金に係る受取利息
<b>財務資産キャッシュ・フロー合計</b>	<b>8,619</b>				<b>8,619</b>	<b>財務資産収益合計</b>
配当金の支払い	(86,400)	86,400				
利息の支払い	(83,514)	(27,838)			(111,352)	支払利息
短期借入金借入収入	162,000	(162,000)				
<b>財務負債キャッシュ・フロー合計</b>	<b>(7,914)</b>	<b>(103,438)</b>			<b>(111,352)</b>	<b>財務負債費用合計</b>
<b>財務キャッシュ・フロー合計</b>	<b>705</b>	<b>(103,438)</b>			<b>(102,733)</b>	<b>財務収益及び費用の正味合計</b>
法人所得税及び所有者持分前 継続事業からの現金増減高	518,514	364,429	12,938	(2,727)	893,154	法人所得税及びその他の包括利益前 継続事業からの収益
<b>法人所得税</b>						<b>法人所得税</b>
法人所得税の支出	(281,221)	(52,404)			(333,625)	法人所得税費用
非継続事業及び所有者持分前現金増減高	237,293	312,025	12,938	(2,727)	559,529	継続事業からの利益
<b>非継続事業</b>						<b>非継続事業</b>
非継続事業からの支出	(12,582)			(19,818)	(32,400)	非継続事業による損失
		11,340			11,340	法人所得税軽減額
<b>非継続事業キャッシュ・フロー合計</b>	<b>(12,582)</b>	<b>11,340</b>		<b>(19,818)</b>	<b>(21,060)</b>	<b>非継続事業による損失</b>
<b>所有者持分前現金増減高</b>	<b>224,711</b>	<b>323,365</b>	<b>12,938</b>	<b>(22,545)</b>	<b>538,469</b>	<b>当期純利益</b>
						<b>その他の包括利益(税引後)</b>
			17,193		17,193	売却可能有価証券の未実現損益
			1,825		1,825	キャッシュ・フロー・ヘッジ未実現損益
				2,094	2,094	為替換算調整額-連結子会社
				(1,404)	(1,404)	為替換算調整額-関連会社A
			3,653		3,653	再評価剰余金
			22,671	690	23,361	<b>その他の包括利益合計</b>
<b>所有者持分前現金増減高</b>	<b>224,711</b>	<b>323,365</b>	<b>35,609</b>	<b>(21,855)</b>	<b>561,830</b>	<b>包括利益合計</b>

## 例示 1B：伝統的様式

A9 現在使用されている財務諸表の様式（IAS 第 7 号の 2007 年改訂以前）と提案されている様式の違いを説明するため、次の計算書（例示 1A）を記載している。所有者持分変動計算書に関して提案されている様式は、2009 年 1 月 1 日以降に開始する年度から適用される改訂 IAS 第 1 号の様式と同じである。財務諸表の注記は含まれていない。単純化のため、ToolCo の短期投資は現金同等物とはみなしていない。

### TOOLCO 連結損益計算書 （伝統的様式）

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
売上	3,487,600	3,239,250
売上原価	(1,969,425)	(1,828,603)
売上総利益	1,518,175	1,410,647
販売費及び一般管理費	(647,457)	(589,234)
金融費用	(111,352)	(110,250)
関連会社の持分法損益	31,260	25,250
その他収益	102,528	29,642
<b>法人所得税前継続事業からの利益</b>	<b>893,154</b>	<b>766,055</b>
法人所得税費用	(333,625)	(295,266)
<b>継続事業からの利益</b>	<b>559,529</b>	<b>470,789</b>
<b>非継続事業による損失</b>	<b>(21,060)</b>	<b>(22,750)</b>
<b>当期純利益</b>	<b>538,469</b>	<b>448,039</b>
基本的1株当たり利益	7.07	6.14
希薄化後1株当たり利益	6.85	5.96

A10 上記の損益計算書は ToolCo の費用を機能別に表示している。IAS 第 1 号では、機能別に費用を分類している企業が、減価償却費、償却費及び従業員退職給付費用のよう、費用の性質別の追加情報を開示することが要求されている。

**TOOLCO連結貸借対照表**  
(伝統的様式)

		12月31日現在	
		2010年	2009年
<b>(資産)</b>			
<b>非流動資産</b>			
有形固定資産 - 純額		2,845,080	3,065,000
持分法適用関連会社に対する投資		308,350	279,250
のれんおよびその他の無形資産		189,967	189,967
繰延税金資産		44,259	89,067
	非流動資産合計	3,387,656	3,623,284
<b>流動資産</b>			
現金		1,174,102	861,941
売上債権 - 純額		922,036	527,841
棚卸資産		679,474	767,102
売却可能有価証券		473,600	485,000
売却予定資産		856,832	876,650
その他の流動資産		86,552	78,150
	流動資産合計	4,192,596	3,596,684
	<b>資産合計</b>	<b>7,580,252</b>	<b>7,219,968</b>
<b>(資本及び負債)</b>			
<b>資 本</b>			
株式資本		(1,427,240)	(1,343,000)
準備金		(162,534)	(139,173)
利益剰余金		(1,100,358)	(648,289)
	<b>資本合計</b>	<b>(2,690,132)</b>	<b>(2,130,462)</b>
<b>非流動負債</b>			
借入金		(2,050,000)	(2,050,000)
年金及び類似の債務引当金		(293,250)	(529,500)
その他の非流動負債		(294,813)	(312,600)
	非流動負債合計	(2,638,063)	(2,892,100)
<b>流動負債</b>			
借入金		(562,000)	(400,000)
仕入債務 - 営業		(612,556)	(505,000)
顧客からの前受金		(182,000)	(425,000)
未払法人所得税		(72,514)	(63,679)
売却目的保有に分類された非流動資産に直接関連する負債		(400,000)	(400,000)
その他の流動負債		(422,987)	(403,727)
	流動負債合計	(2,252,057)	(2,197,406)
	<b>負債合計</b>	<b>(4,890,120)</b>	<b>(5,089,506)</b>
	<b>資本及び負債合計</b>	<b>(7,580,252)</b>	<b>(7,219,968)</b>



**TOOLCO連結キャッシュ・フロー計算書**  
(伝統的様式)

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>営業活動</b>		
当期純利益	538,469	448,039
当期純利益を営業活動によるキャッシュ・フローに調整するための修正		
有価証券投資の売却益	(18,250)	(7,500)
有価証券投資からの収益	(31,260)	(25,250)
キャッシュ・フロー・ヘッジ実現益	(3,996)	(3,700)
有形固定資産売却益	(22,650)	-
非継続事業による損失	21,060	22,750
減価償却費及び償却費	279,120	273,500
その他の非現金費用	54,066	61,417
運転資本項目の増減		
売上債権及びその他の債権の増加	(417,267)	(429,638)
棚卸資産の減少	60,250	46,853
顧客からの前受金の減少	(244,605)	(225,514)
仕入債務の増加	80,556	95,000
その他の資産及び負債の変動	(143,452)	(85,542)
<b>継続事業からの営業キャッシュ・フロー</b>	<b>152,041</b>	<b>170,415</b>
<b>非継続事業からの営業キャッシュ・フロー</b>	<b>(12,582)</b>	<b>(11,650)</b>
<b>営業活動からのキャッシュ・フロー</b>	<b>139,459</b>	<b>158,765</b>
<b>投資活動</b>		
資本的支出	(54,000)	(50,000)
有形固定資産売却収入	37,650	-
売却可能金融資産取得支出	-	(130,000)
売却可能金融資産売却収入	56,100	51,000
キャッシュ・フロー・ヘッジの決済	3,402	3,150
関連会社A社への投資	-	(120,000)
<b>投資活動からのキャッシュ・フロー</b>	<b>43,152</b>	<b>(245,850)</b>

TOOLCO 連結キャッシュ・フロー計算書  
(伝統的様式) - 続き

	12月31日に終了する事業年度	
	2010年	2009年
<b>財務活動</b>		
短期借入金借入収入	162,000	150,000
長期借入金借入収入	-	250,000
配当金の支払い	(86,400)	(80,000)
自己株式処分収入	84,240	78,000
リース料の支払い	(33,500)	-
<b>財務活動からのキャッシュ・フロー</b>	<b>126,340</b>	<b>398,000</b>
外国為替レートの現金への影響	3,209	1,027
<b>当期現金増減高</b>	<b>312,161</b>	<b>311,941</b>
<b>期首現金残高</b>	<b>861,941</b>	<b>550,000</b>
<b>期末現金残高</b>	<b>1,174,102</b>	<b>861,941</b>

## TOOLCO所有者持分計算書（伝統的様式）

	株式資本	利益剰余金	為替換算 調整勘定	その他の剰余金	所有者持分合計
<b>2008年12月31日現在の残高</b>	<b>1,265,000</b>	<b>280,250</b>	<b>87,200</b>	<b>37,800</b>	<b>1,670,250</b>
<b>2009年の所有者持分変動額：税引後</b>					
売却可能有価証券の未実現利益				15,275	15,275
キャッシュ・フロー・ヘッジの未実現利益				1,690	1,690
在外営業活動体の換算差額			(2,792)		(2,792)
資本に直入される純利益			(2,792)	16,965	14,173
当期純利益		448,039			448,039
<b>当期認識された収益及び費用合計</b>		<b>448,039</b>	<b>(2,792)</b>	<b>16,965</b>	<b>462,212</b>
株式発行	78,000				78,000
配当金の支払い		(80,000)			(80,000)
<b>2009年12月31日現在の残高</b>	<b>1,343,000</b>	<b>648,289</b>	<b>84,408</b>	<b>54,765</b>	<b>2,130,462</b>
<b>2010年の所有者持分変動額：税引後</b>					
再評価剰余金				3,653	3,653
売却可能有価証券の未実現利益				17,193	17,193
キャッシュ・フロー・ヘッジ未実現利益				1,825	1,825
在外営業活動体の換算差額			690		690
資本に直入される純利益			690	22,671	23,361
当期純利益		538,469			538,469
<b>当期認識された収益及び費用合計</b>		<b>538,469</b>	<b>690</b>	<b>22,671</b>	<b>561,830</b>
株式発行	84,240				84,240
配当金の支払い		(86,400)			(86,400)
<b>2010年12月31日現在の残高</b>	<b>1,427,240</b>	<b>1,100,358</b>	<b>85,098</b>	<b>77,436</b>	<b>2,690,132</b>

## 例示 2 : Bank Corp

- A11 以下に説明する事業の全般的な概要は、完全な一組の財務諸表及び付随する情報、例えば経営者による説明、を読めば理解できる Bank Corporation (Bank Corp) に関する全般的な情報を提供するために記載されている。

### 全般的な事業の概要

- A12 Bank Corp は、米国を本拠地とする金融持株会社であり、主として商業銀行子会社、Branch Bank を通じて事業活動を行っている。さらに、Bank Corp は金融サービス商品を提供する複数のノンバンク子会社を有している。Bank Corp の財務諸表は米国の一般に認められた会計基準に従って作成されている。Bank Corp の報告通貨はカレンシー・ユニット (CU) である。

### 貸付金

- A13 Bank Corp は、中小規模の事業への商業貸付、消費者への貸付、住宅担保貸付及び特殊な貸付を専門としており、強靱な資産の質を維持しつつ貸付ポートフォリオの収益性を最大化とするという全体的な目標を有している。Bank Corp の銀行子会社及びノンバンク子会社の貸付金の実質的にすべて米国全土の事業及び個人に対するものである。
- A14 貸付ポートフォリオの直近の成長は、主に商業及び産業の貸付ポートフォリオの力強い成長によるものであることと、住宅担保及び特殊な貸付ポートフォリオの成長によるものもある。住宅担保貸付が Bank Corp による緊密な関係に基づく与信文化の不可欠な部分であると経営者は考えている。Bank Corp は住宅担保貸付の大手オリジネーターである。貸付ポートフォリオの全体的な利回りを改善することと金利リスクを緩和するために、Bank Corp は流通市場において固定金利の住宅貸付金の大部分と変動金利の住宅貸付金の一部を売却している。

### 預金

- A15 最近、預金の種類のうち最も成長率が高いのは定期預金と要求払い預金であった。

### その他の資金調達源

- A16 短期借入金には買入フェデラル・ファンドも含まれる。また、Bank Corp は資金調達の重要な部分として長期債務を利用している。
- A17 Bank Corp は、資金調達及び規制資本のために長期債務を利用している。Bank Corp は変動金利商品を発行し、複数の金利スワップを用いて長期の固定金利債務のいく

つかを実質的に固定金利から変動金利へ変換している。

## **証券**

- A18 証券ポートフォリオには、トレーディング証券と売却可能有価証券が含まれる。証券ポートフォリオは稼得利益及び流動性を提供するが、全体的な資産・負債管理の一環として、正味受取利息を最適化し、金利リスクのエクスポージャーを低減するために管理される。歴史的に経営者は、金利が変動する環境において Bank Corp の資産と負債を管理する上で柔軟性を確保するため、5年未満のデュレーションの投資を重視している。経営者は、売却可能有価証券のポートフォリオへ高度に集中することにより、全体的な投資ポートフォリオの日々の管理に柔軟性がもたらされ、収益性を最適化し金利リスクを緩和するという目的に整合すると考えている。売却可能有価証券のポートフォリオは、主に米国政府系機関債及び米国政府系機関が発行する住宅担保証券により構成される。
- A19 2010年未時点の売却可能有価証券のポートフォリオの公正価値は、償却原価より低いものであった。その未実現損失は一時的ではない減損であると考えられない。したがって、その他の包括利益に表示されている。

## **資産の質及び信用リスク管理**

- A20 2010年、Bank Corp の信用の質は、経済環境が厳しいにもかかわらず安定していた。

## **法人所得税の引当金**

- A21 Bank Corp は、州、市政機関、その関連機関へ与信あるいは投資を拡大しており、そのほか、非課税所得を得られる投資又は貸付も行っている。税務上の優遇措置を受けられる他の取引と合わせて、このような投資から得られる利益により、2010年及び2009年において法定利率よりも Bank Corp の全体的な実効税率は減少した。

## **デリバティブ**

- A22 Bank Corp は証券、事業貸付、買入フェデラル・ファンド、長期債務及び譲渡性預金に関するリスクを管理するためにデリバティブ商品を用いている。デリバティブ商品は主に金利スワップ、スワップション、キャップ、フロア、カラー、金融先渡、先物契約、発行日取引の証券、売オプション及び買オプションで構成される。2010年12月31日時点の Bank Corp のデリバティブ残高の主なものは、事業貸付のキャッシュ・フロー・ヘッジである。

## 例示 2A : 提案様式

---

A23 読者が両審議会の予備的見解をより良く理解できるように、提案されている Bank Corp の財務諸表には、すべての必要なセクション、カテゴリー、表題及び小計が含まれており、見て分かるようになっている。要求される小計は、提案されている Bank Corp の財務諸表では**太字体**で表示されている。選択可能な小計は、*イタリック体*で記載されている。

**BANK CORP包括利益計算書  
(提案様式)**

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>事業</b>		
<b>営業</b>		
利息収益		
貸出金（手数料を含む）	220,320	204,000
売却可能有価証券	23,539	21,795
トレーディング証券	1,399	1,295
利息費用		
定期預金	(46,296)	(41,170)
貯蓄預金	(21,644)	(20,290)
利付当座預金	(564)	(414)
<i>純利息収益</i>	<i>176,754</i>	<i>165,217</i>
貸倒引当金	(12,853)	(11,922)
<i>貸倒引当金控除後純利息収益</i>	<i>163,901</i>	<i>153,295</i>
利息以外の営業収益（費用）		
預金関連手数料	32,079	31,033
住宅ローン関連収益	7,907	8,931
関連会社Aの持分法損益	3,780	3,500
その他の預金関連以外の手数料	3,000	2,000
トレーディング実現利益 - 純額	2,313	3,890
売却可能有価証券実現利益 - 純額	2,160	2,000
その他の利息以外の収益	1,500	1,000
デリバティブ実現利益	400	370
人件費	(38,000)	(35,000)
株式に基づく報酬	(36,172)	(17,000)
取引処理費用	(24,000)	(25,000)
設備費用	(6,860)	(7,000)
減価償却費	(6,400)	(5,850)
貸出金売却損	(4,960)	(2,000)
コア預金（無形資産）の償却費	(2,658)	(3,544)
訴訟費用	(1,998)	(1,850)
その他の利息以外の費用	(1,800)	(1,200)
のれんの減損損失	-	(9,000)
<i>利息以外の営業費用合計</i>	<i>(69,709)</i>	<i>(54,720)</i>
<b>営業利益合計</b>	<b>94,192</b>	<b>98,575</b>
<b>投資</b>		
B社投資の受取配当金	2,700	2,500
B社投資の公正価値の変動	(7,500)	3,250
<b>投資利益合計</b>	<b>(4,800)</b>	<b>5,750</b>
<b>事業利益合計</b>	<b>89,392</b>	<b>104,325</b>

## BANK CORP包括利益計算書（提案様式）-続き

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>財 務</b>		
売出フェデラル・ファンドの利息収益	3,672	3,400
<b>財務資産収益合計</b>	<b>3,672</b>	<b>3,400</b>
長期債務の利息費用	(47,127)	(44,457)
買入フェデラル・ファンドの利息費用	(19,224)	(17,800)
<b>財務負債費用合計</b>	<b>(66,351)</b>	<b>(62,257)</b>
<b>財務収益及び費用の正味合計</b>	<b>(62,679)</b>	<b>(58,857)</b>
<i>法人所得税及びその他の包括利益前利益</i>	<i>26,713</i>	<i>45,468</i>
<b>法人所得税</b>		
法人所得税費用	(9,274)	(19,137)
<b>当期純利益</b>	<b>17,439</b>	<b>26,331</b>
<b>その他の包括利益（税引後）</b>		
デリバティブ未実現利益（営業）	281	260
売却可能有価証券未実現損益 - 純額（営業）	(49,920)	43,000
為替換算調整勘定-関係会社A（営業）	(540)	(500)
<b>その他の包括利益合計</b>	<b>(50,179)</b>	<b>42,760</b>
<b>包括利益合計</b>	<b>(32,740)</b>	<b>69,091</b>
基本的1株当たり利益（損失）	0.17	0.26
希薄化後1株当たり利益（損失）	0.16	0.24



**BANK CORP財政状態計算書  
(提案様式)**

	12月31日現在	
	2010年	2009年
<b>事業 営業 資産</b>		
現金	22,871	25,993
銀行預け金	15,203	10,279
トレーディング証券(公正価値)	34,022	32,685
売却可能有価証券(公正価値)	653,636	744,812
デリバティブ(公正価値) - 純額	655	315
貸出金(前受収益控除後)	3,874,389	3,883,029
貸倒引当金(控除)	(37,947)	(38,054)
貸出金 - 純額	3,836,442	3,844,975
貸出金未収利息	180,570	79,000
土地建物及び設備	225,000	200,000
減価償却累計額(控除)	(29,750)	(23,350)
土地建物及び設備 - 純額	195,250	176,650
関連会社Aに対する投資	53,240	50,000
のれん	81,330	81,330
コア預金 - 無形資産	2,835	5,493
<b>営業資産合計</b>	<b>5,076,054</b>	<b>5,051,532</b>
<b>負債</b>		
無利子の預金	(670,717)	(646,217)
利付当座預金	(78,282)	(71,743)
貯蓄預金	(1,330,728)	(1,272,439)
定期預金	(1,190,039)	(1,112,869)
<b>預金負債合計</b>	<b>(3,269,767)</b>	<b>(3,103,268)</b>
未払利息	(68,503)	(61,873)
未払給与	(10,500)	(7,500)
株式に基づく報酬負債	(95,672)	(59,500)
訴訟引当金	(3,848)	(1,850)
<b>営業負債合計</b>	<b>(3,448,290)</b>	<b>(3,233,991)</b>
<b>正味営業資産</b>	<b>1,627,764</b>	<b>1,817,542</b>
<b>投資</b>		
B社投資(公正価値)	31,750	39,250
<b>投資資産合計</b>	<b>31,750</b>	<b>39,250</b>
<b>正味事業資産</b>	<b>1,659,514</b>	<b>1,856,792</b>

**BANK CORP 財政状態計算書**  
**(提案様式) - 続き**

		12月31日現在	
		2010年	2009年
<b>財 務 資 産</b>	売出フェデラル・ファンド	45,800	35,000
	<b>財務資産合計</b>	<b>45,800</b>	<b>35,000</b>
<b>負 債</b>	買入フェデラル・ファンド	(404,704)	(376,300)
	未払配当金	(20,000)	(20,000)
	長期債務	(820,673)	(923,547)
	<b>財務負債合計</b>	<b>(1,245,377)</b>	<b>(1,319,847)</b>
	<b>正味財務負債</b>	<b>(1,199,577)</b>	<b>(1,284,847)</b>
<b>法人所得税</b>	繰延税金資産	32,159	33,086
	未払法人所得税	(2,087)	(4,306)
	<b>正味法人所得税資産</b>	<b>30,072</b>	<b>28,781</b>
	<i>純資産</i>	<i>490,009</i>	<i>600,726</i>
<b>所有者持分</b>	普通株式 (額面CU0.25、授權株式500,000株、発行済株式100,000株)	(25,000)	(25,000)
	資本剰余金	(105,642)	(101,025)
	自己株式 (2009年47,400株、2010年に3,019株を処分)	55,918	59,725
	利益剰余金	(347,004)	(415,966)
	その他の包括利益累計額 - 純額	(68,281)	(118,460)
	<b>所有者持分合計</b>	<b>(490,009)</b>	<b>(600,726)</b>
<b>資産合計</b>	<b>5,185,763</b>	<b>5,158,869</b>	
<b>負債合計</b>	<b>(4,695,754)</b>	<b>(4,558,143)</b>	

**BANK CORP キャッシュ・フロー計算書**  
(提案様式)

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>事業</b>		
<b>営業</b>		
預金からの収入 - 純額		
貯蓄預金	38,000	40,000
定期預金	36,000	30,000
無利子の預金	24,500	25,000
利付当座預金	6,126	5,620
貸出金からの収入		
利息	118,750	125,000
元本	86,400	80,000
売却可能有価証券からの収入	11,875	12,500
トレーディング証券からの収入	2,375	2,500
貸出による支出	(103,680)	(96,000)
銀行預け金による支出 - 純額	(4,924)	(406)
<i>貸付及び預金からの収入合計</i>	<i>215,422</i>	<i>224,214</i>
利息以外の営業活動からの収入(支出)		
売却可能有価証券の売却収入(購入支出)	55,080	(79,000)
預金関連手数料収入	32,079	31,033
貸出金の売却収入	8,000	10,000
住宅ローン関連収入	7,907	8,931
その他の預金関連以外の手数料収入	3,000	2,000
その他の利息以外の収入	1,500	1,000
デリバティブによる収入	340	315
人件費	(35,000)	(30,000)
設備購入支出	(25,000)	(25,000)
取引処理費用	(24,000)	(25,000)
設備費用	(6,860)	(7,000)
その他の利息以外の費用	(1,800)	(1,200)
関連会社Aへの投資支出	-	(12,000)
<i>利息以外の営業活動からの収入合計</i>	<i>15,246</i>	<i>(125,921)</i>
<b>営業活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>230,668</b>	<b>98,293</b>
<b>投資</b>		
B社投資の受取配当金の収入	2,700	2,500
<b>投資活動によるキャッシュ・フロー</b>	<b>2,700</b>	<b>2,500</b>
<b>事業活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>233,368</b>	<b>100,793</b>

**BANK CORP キャッシュ・フロー計算書**  
**(提案様式) - 続き**

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>財 務</b>		
売出フェデラル・ファンドへの支出	(7,128)	(6,600)
<b>財務資産キャッシュ・フロー合計</b>	<b>(7,128)</b>	<b>(6,600)</b>
買入フェデラル・ファンドからの収入 - 純額	9,180	8,500
長期債務発行収入	-	135,780
借入金の支払い	(150,000)	(150,000)
配当金の支払い	(86,400)	(80,000)
<b>財務負債キャッシュ・フロー合計</b>	<b>(227,220)</b>	<b>(85,720)</b>
<b>財務活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>(234,348)</b>	<b>(92,320)</b>
<i>法人所得税及び所有者持分前現金増減高</i>	<i>(980)</i>	<i>8,473</i>
<b>法人所得税</b>		
法人所得税支出	(10,566)	(15,667)
<i>所有者持分前現金増減高</i>	<i>(11,546)</i>	<i>(7,194)</i>
<b>所有者持分</b>		
自己株式処分収入	8,424	7,800
<b>所有者持分による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>8,424</b>	<b>7,800</b>
<b>当期現金増減高</b>	<b>(3,122)</b>	<b>606</b>
<b>期首現金残高</b>	<b>25,993</b>	<b>25,387</b>
<b>期末現金残高</b>	<b>22,871</b>	<b>25,993</b>

**BANK CORP所有者持分変動計算書  
(提案様式)**

	普通株式	資本剰余金	自己株式	利益剰余金	為替換算調整 勘定(関連会 社A)	デリバティブ 未実現利益	売却可能有価 証券未実現利 益	所有者持分合 計
<b>2008年12月31日</b>	25,000	96,750	(63,250)	469,634	1,000	2,700	72,000	603,834
<b>現在の残高</b>								
株式発行		4,275	3,525					7,800
配当金				(80,000)				(80,000)
包括利益				26,331	(500)	260	43,000	69,091
<b>2009年12月31日</b>	25,000	101,025	(59,725)	415,966	500	2,960	115,000	600,726
<b>現在の残高</b>								
株式発行		4,617	3,807					8,424
配当金				(86,400)				(86,400)
包括利益				17,439	(540)	281	(49,920)	(32,740)
<b>2010年12月31日</b>	25,000	105,642	(55,918)	347,004	(40)	3,241	65,080	490,009
<b>現在の残高</b>								

## 財務諸表の注記

[この注記は、完全な一組の財務諸表の注記ではない。この例示には、現在米国会計基準により定められている注記に追加したものや異なるものが含まれている]

### 1. 分類の基準

Bank Corp の核となる営業活動の法人貸付と消費者ローンに直接関連する資産及び負債は、「事業」セクションの「営業」カテゴリーに分類される。営業資産には、貸出金に加えて、事業の収益性を最適化すると経営者が考えているトレーディング証券および売却可能有価証券が含まれている。固定金利貸出金の金利収入の変動リスクのヘッジに関連して、キャッシュ・フロー・ヘッジに利用される先物契約など、金利リスクを減少させるデリバティブも、営業カテゴリーとして考えられている。経営者は、関連会社 A に対する Bank Corp の投資は、関連会社の事業が Bank Corp の核となる事業に密接に関連しているため、営業資産として考えている。営業負債は、主に顧客の預金口座及び Bank Corp の従業員の未払給与で構成されている。

Bank Corp は、B 社に対する投資を行っているが、経営者は重要な支配となる投資ではないと考えている。B 社は不動産管理会社であり、Bank Corp の核となる事業には直接関連していない。B 社に対する投資は財政状態計算書の投資カテゴリーにて公正価値により表示されている。

長期債務、買入・売出フェデラル・ファンド及び未払配当金など、Bank Corp の営業活動における資金調達に関連する資産及び負債は財務セクションに分類される。なぜなら、経営者はこれらの項目が他の資金調達方法と代替可能であると考えているからである。

### 2. 非現金活動

Bank Corp は 2009 年、売却可能有価証券の未実現利益 CU43,000 を有していた。2010 年の売却可能有価証券は未実現損失 CU49,920 であった。この利益から損失への重要な変動はこれらの証券市場の変動性に起因するものである。

### 3. 契約資産及び負債に関する満期情報

次の表において、Bank Corp の契約資産及び負債の満期日時点の金額を示している。短期負債は主に顧客の預金である。長期資産は貸出金にて構成されており、長期負債は長期債務のみで構成されている。下記に示される金額は割引前の金額であり、未払利息又は未収利息を含んでいない。

契約資産・契約負債の満期明細表  
(2010年12月31日終了事業年度)

	要求払い	3か月未満	3か月～12か月	1年～3年	3年～5年	5年～15年	15年以上	帳簿価額
資産								
貸出金(前受収益控除後)		38,744	116,232	232,463	387,439	1,162,317	1,937,194	3,874,389
負債								
無利子預金	(670,717)							(670,717)
利付当座預金	(78,282)							(78,282)
貯蓄預金	(1,330,728)							(1,330,728)
定期預金		(416,514)	(654,522)	(95,203)	(23,801)			(1,190,039)
長期債務		(82,067)	(41,034)	(123,101)	(246,202)	(328,269)		(820,673)

#### 4. キャッシュ・フローから包括利益への調整

2009年12月31日及び2010年12月31日終了事業年度のキャッシュ・フローの包括利益への調整表を次のページに示している。異常又は低頻度の事象欄では、以下を示している。

- (a) 2009年ののれんの減損は、2008年に買収した住宅ローン子会社のブランド価値の低下に関連している。減損損失は当該子会社に関するのれん帳簿価額の全額である。
- (b) 次期 CEO の 2010 年の株式報酬は、我々経営陣のメンバーの過去の在職期間からすると、低頻度の取引であると考えられる。



## Bank Corp 2009年12月31日終了事業年度に関するキャッシュ・フローから包括利益への調整表（提案様式）

A キャッシュ・フロー計算書の表題	B 所有者との取引以外による資産及び負債の変動				F 包括利益(B + C + D + E)	G 包括利益計算書の表題	異常/ 低頻度
	再測定以外		再測定				
	キャッシュ・フロー	経過勘定、配分、その他	経常的な評価額修正	その他の再測定			
事業 営業						事業 営業	
預金からの収入 - 純額							
貯蓄預金	40,000	(40,000)					
定期預金	30,000	(30,000)					
無利子の預金	25,000	(25,000)					
利付当座預金	5,620	(5,620)					
貸出金からの収入						利息収益	
利息	125,000	79,000			204,000	貸出金（手数料を含む）	
元本	80,000	(80,000)					
売却可能有価証券からの収入	12,500	9,295			21,795	売却可能有価証券	
トレーディング証券からの収入	2,500	(1,205)			1,295	トレーディング証券	
		(41,170)			(41,170)	利息費用	
		(20,290)			(20,290)	定期預金	
		(414)			(414)	貯蓄預金	
						利付当座預金	
貸出による支出	(96,000)	96,000					
銀行預け金による支出 - 純額	(406)	406					
貸付及び預金からの収入合計	224,214	(58,997)			165,217	純利息収益	
		(11,922)			(11,922)	貸倒引当金	
	224,214	(70,919)			153,295	貸倒引当金控除後純利息収益	
利息以外の営業活動からの収入（支出）						利息以外の営業収益（費用）	
売却可能有価証券の購入支出	(79,000)	80,000	1,000		2,000	売却可能有価証券実現利益 - 純額	
預金関連手数料収入	31,033				31,033	預金関連手数料	
貸出金の売却収入	10,000	(10,000)		(2,000)	(2,000)	貸出金売却損	
住宅ローン関連収入	8,931				8,931	住宅ローン関連収益	
その他の預金関連以外の手数料収入	2,000				2,000	その他の預金関連以外の手数料	
その他の利息以外の収入	1,000				1,000	その他の利息以外の収益	
デリバティブによる収入	315	(55)	110		370	デリバティブ実現利益	
人件費	(30,000)	(5,000)			(35,000)	人件費	
設備購入支出	(25,000)	25,000					
取引処理費用	(25,000)				(25,000)	取引処理費用	
関連会社 A への投資支出	(12,000)	12,000		3,500	3,500	関連会社 A の持分法損益	

A	B	C	D	E	F	G	異常・低頻度
設備費用	(7,000)				(7,000)	設備費用	
その他の利息以外の費用	(1,200)				(1,200)	その他の利息以外の費用	
		(5,850)	3,890		3,890	トレーディング実現利益 - 純額	
		(12,000)	(5,000)		(5,850)	減価償却費	
		(3,544)			(17,000)	株式に基づく報酬	
		(1,850)			(3,544)	コア預金（無形資産）の償却費	
				(9,000)	(1,850)	訴訟費用	
					(9,000)	のれんの減損損失	(9,000)
利息以外の営業活動からの収入合計	(125,921)	78,701	-	(7,500)	(54,720)	利息以外の営業費用合計	
営業活動による正味キャッシュ・フロー	98,293	7,782	-	(7,500)	98,575	営業利益合計	
<b>投資</b>						<b>投資</b>	
B社投資の受取配当金の収入	2,500		3,250		3,250	B社投資の公正価値の変動	
投資活動による正味キャッシュ・フロー	2,500		3,250		2,500	B社投資の受取配当金	
事業活動による正味キャッシュ・フロー	100,793	7,782	3,250	(7,500)	5,750	投資利益合計	
<b>財務</b>						<b>財務</b>	
売出フェデラル・ファンドへの支出	(6,600)	10,000			3,400	売出フェデラル・ファンドの利息収益	
財務資産キャッシュ・フロー合計	(6,600)	10,000			3,400	財務資産収益合計	
買入フェデラル・ファンドからの収入 - 純額	8,500	(26,300)			(17,800)	買入フェデラル・ファンドの利息費用	
借入金の支払い	(150,000)	105,543			(44,457)	長期債務の利息費用	
配当金の支払い	(80,000)	80,000					
財務負債キャッシュ・フロー合計	(85,720)	23,463			(62,257)	財務負債費用合計	
財務活動による正味キャッシュ・フロー合計	(92,320)	33,463			(58,857)	財務収益及び費用の正味合計	
法人所得税及び所有者持分前現金増減高	8,473	41,245	3,250	(7,500)	45,468	法人所得税及びその他の包括利益前利益	
<b>法人所得税</b>						<b>法人所得税</b>	
法人所得税支出	(15,667)	(3,469)			(19,137)	法人所得税費用	
所有者持分前現金増減高	(7,194)	37,776	3,250	(7,500)	26,331	当期純利益	
				(500)	(500)	その他の包括利益（税引後）	
			43,000		43,000	為替換算調整勘定-関連会社A	
			260		260	売却可能有価証券未実現損益 - 純額	
						デリバティブ未実現利益	
所有者持分前現金増減高	(7,194)	37,776	43,260	(500)	42,760	その他の包括利益合計	
			46,510	(8,000)	69,091	包括利益合計	

## Bank Corp 2010年12月31日終了事業年度に関するキャッシュ・フローから包括利益への調整表（提案様式）

A キャッシュ・フロー計算書の表題	B		C	D	E	F	G	異常/ 低頻度
	所有者との取引以外による資産及び負債の変動					包括利益計算書		
	再測定以外		再測定			包括利益 (B + C + D + E)	包括利益計算書の表題	
キャッシュ・フロー	経過勘定、配分、その他	経常的な評価額修正	その他の再測定					
<b>事業 営業</b>							<b>事業 営業</b>	
預金からの収入 - 純額								
貯蓄預金	38,000	(38,000)						
定期預金	36,000	(36,000)						
無利子の預金	24,500	(24,500)						
利付当座預金	6,126	(6,126)						
貸出金からの収入							利息収益	
利息	118,750	101,570				220,320	貸出金（手数料を含む）	
元本	86,400	(86,400)						
売却可能有価証券からの収入	11,875	11,664				23,539	売却可能有価証券	
トレーディング証券からの収入	2,375	(976)				1,399	トレーディング証券	
		(46,296)				(46,296)	利息費用	
		(21,644)				(21,644)	定期預金	
		(564)				(564)	貯蓄預金	
							利付当座預金	
貸出による支出	(103,680)	103,680						
銀行預け金による支出 - 純額	(4,924)	4,924						
貸付及び預金からの収入合計	215,422	(38,668)				176,754	純利息収益	
		(12,853)				(12,853)	貸倒引当金	
	215,422	(51,521)				163,901	貸倒引当金控除後純利息収益	
利息以外の営業活動からの収入（支出）							利息以外の営業収益（費用）	
売却可能有価証券の売却収入	55,080	(54,000)	1,080			2,160	売却可能有価証券実現利益 - 純額	
預金関連手数料収入	32,079					32,079	預金関連手数料	
貸出金の売却収入	8,000	(8,000)		(4,960)		(4,960)	貸出金売却損	
住宅ローン関連収入	7,907					7,907	住宅ローン関連収益	
その他の預金関連以外の手数料収入	3,000					3,000	その他の預金関連以外の手数料	
その他の利息以外の収入	1,500					1,500	その他の利息以外の収益	
デリバティブによる収入	340	(59)	119			400	デリバティブ実現利益	
人件費	(35,000)	(3,000)				(38,000)	人件費	

A	B	C	D	E	F	G	
設備購入支出	(25,000)	25,000					
取引処理費用	(24,000)				(24,000)	取引処理費用	
設備費用	(6,860)				(6,860)	賃貸費用	
その他の利息以外の費用	(1,800)				(1,800)	その他の利息以外の費用	
関連会社 A への投資支出				3,780	3,780	関連会社 A の持分法損益	
			2,313		2,313	トレーディング実現利益 - 純額	(10,000)
		(29,922)	(6,250)		(36,172)	株式に基づく報酬	
		(2,658)			(2,658)	コア預金(無形資産)の償却費	
		(6,400)			(6,400)	減価償却費	
		(1,998)			(1,998)	訴訟費用	
利息以外の営業活動からの収入合計	15,246	(81,037)	(2,738)	(1,180)	(69,709)	利息以外の営業費用合計	
営業活動による正味キャッシュ・フロー	230,668	(132,558)	(2,738)	(1,180)	94,192	営業利益合計	
<b>投資</b>			(7,500)		(7,500)	<b>投資</b>	
B 社投資の受取配当金の収入	2,700				2,700	B 社投資の公正価値の変動	
投資活動による正味キャッシュ・フロー	2,700		(7,500)		(4,800)	B 社投資の受取配当金	
事業活動による正味キャッシュ・フロー	233,368	(132,558)	(10,238)	(1,180)	89,392	投資利益合計	
<b>財務</b>						<b>事業利益合計</b>	
売出フェデラル・ファンドへの支出	(7,128)	10,800			3,672	財務	
財務資産キャッシュ・フロー合計	(7,128)	10,800			3,672	売出フェデラル・ファンドの利息収益	
買入フェデラル・ファンドからの収入 - 純額	9,180	(28,404)			(19,224)	財務資産収益合計	
借入金の支払い	(150,000)	102,873			(47,127)	買入フェデラル・ファンドの利息費用	
配当金の支払い	(86,400)	86,400				長期債務の利息費用	
財務負債キャッシュ・フロー合計	(227,220)	160,869			(66,351)	財務負債費用合計	
財務活動による正味キャッシュ・フロー	(234,348)	171,669			(62,679)	財務収益及び費用の正味合計	
法人所得税及び所有者持分前現金増減高	(980)	39,111	(10,238)	(1,180)	26,713	法人所得税及びその他の包括利益前収益	
<b>法人所得税</b>						<b>法人所得税</b>	
法人所得税支出	(10,566)	1,292			(9,274)	法人所得税費用	
所有者持分前現金増減高	(11,546)	40,403	(10,238)	(1,180)	17,439	当期純利益	
						その他の包括利益(税引後)	
				(540)	(540)	為替換算調整勘定-関連会社 A	
			(49,920)		(49,920)	売却可能有価証券未実現損失 - 純額	
			281		281	デリバティブ未実現利益	
所有者持分前現金増減高	(11,546)	40,403	(49,639)	(540)	(50,179)	その他の包括利益合計	
			(59,877)	(1,720)	(32,740)	包括利益合計	

## 例示 2B : 伝統的様式

---

A24 現在の使用されている財務諸表の様式と提案されている様式（例示 2A）の違いを説明するため、次の計算書を記載している。財務諸表の注記は含まれていない。

**BANK CORP 連結損益計算書**  
(伝統的様式)

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>利息収益</b>		
貸出金利息及び手数料	220,320	204,000
売却可能有価証券利息	23,539	21,795
売却フェデラル・ファンド利息	3,672	3,400
トレーディング証券利息	1,399	1,295
利息収益合計	248,929	230,490
<b>利息費用</b>		
預金利息	(68,503)	(61,873)
長期債務利息	(47,127)	(44,457)
買入フェデラル・ファンド利息	(19,224)	(17,800)
利息費用合計	(134,854)	(124,130)
<b>純利息収益</b>	<b>114,075</b>	<b>106,360</b>
貸倒引当金	(12,853)	(11,922)
<b>貸倒引当金控除後純利息収益</b>	<b>101,222</b>	<b>94,438</b>
<b>利息以外の収益</b>		
預金関連手数料	32,079	31,033
住宅ローン関連収益	7,907	8,931
トレーディング証券実現利益 - 純額	2,713	4,260
売却可能有価証券実現利益 - 純額	2,160	2,000
その他	10,980	9,000
利息以外の収益合計	55,839	55,224
<b>利息以外の費用</b>		
人件費	(87,432)	(64,850)
B社投資の公正価値の変動	(7,500)	3,250
のれんの減損損失	-	(9,000)
その他	(35,416)	(33,594)
利息以外の費用合計	(130,348)	(104,194)
<b>法人所得税前利益</b>	<b>26,713</b>	<b>45,468</b>
法人所得税費用	(9,274)	(19,137)
<b>当期純利益</b>	<b>17,439</b>	<b>26,331</b>
基本的1株当たり利益	0.17	0.26
希薄化後1株当たり利益	0.16	0.24

**BANK CORP連結貸借対照表**  
**(伝統的様式)**

	12月31日現在	
	2010年	2009年
<b>資 産</b>		
現金及び現金同等物	38,074	36,272
売出フェデラル・ファンド	45,800	35,000
トレーディング証券（公正価値）	34,022	32,685
売却可能有価証券（公正価値）	653,636	744,812
デリバティブ（公正価値） - 純額	655	315
貸出金（前受収益控除後）	3,874,389	3,883,029
貸倒引当金（控除）	(37,947)	(38,054)
貸出金 - 純額	3,836,442	3,844,975
土地建物及び設備（減価償却累計額控除後）	195,250	176,650
のれん	81,330	81,330
その他の資産	300,554	206,829
<b>資産合計</b>	<b>5,185,763</b>	<b>5,158,869</b>
<b>負債及び資本</b>		
無利子の預金	(670,717)	(646,217)
利付当座預金	(78,282)	(71,743)
貯蓄預金	(1,330,728)	(1,272,439)
定期預金	(1,190,039)	(1,112,869)
預金合計	(3,269,767)	(3,103,268)
買入フェデラル・ファンド	(404,704)	(376,300)
長期債務	(820,673)	(923,547)
その他の負債	(200,610)	(155,029)
<b>負債合計</b>	<b>(4,695,754)</b>	<b>(4,558,143)</b>
普通株式（額面CU0.25、授權株式500,000株、発行済株式100,000株）	(25,000)	(25,000)
資本剰余金	(105,642)	(101,025)
自己株式（2009年47,400株、2010年に3,019株を処分）	55,918	59,725
利益剰余金	(347,004)	(415,966)
その他の包括利益累計額 - 純額	(68,281)	(118,460)
<b>資本合計</b>	<b>(490,009)</b>	<b>(600,726)</b>
<b>負債及び資本合計</b>	<b>(5,185,763)</b>	<b>(5,158,869)</b>

**BANK CORP 連結キャッシュ・フロー計算書**  
(伝統的様式)

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>営業活動によるキャッシュ・フロー</b>		
当期純利益	17,439	26,331
当期純利益を営業活動によるキャッシュ・フローに調整するための修正		
貸倒引当金	12,853	11,922
減価償却費及び償却費	9,058	9,394
買入フェデラル・ファンド - 純額	15,552	14,400
トレーディング勘定 (利益)	(2,313)	(3,890)
売却可能有価証券 (利益)	(2,160)	(2,000)
デリバティブ (利益)	(400)	(370)
貸出金売却損	4,960	2,000
のれんの減損損失	-	9,000
利息収益 - 純額	(113,560)	(113,633)
貸出金増減	(15,170)	1,000
その他	43,598	20,569
<b>営業活動によるキャッシュ・フロー</b>	<b>(30,143)</b>	<b>(25,277)</b>
<b>投資活動によるキャッシュ・フロー</b>		
売却可能有価証券の購入支出	-	(130,000)
売却可能有価証券の売却収入	55,080	51,000
貸出金の売却収入	8,000	10,000
貸出による現金支出	(103,680)	(96,000)
設備購入支出	(25,000)	(25,000)
関連会社Aへの投資支出	-	(12,000)
デリバティブによる収入	340	315
<b>投資活動によるキャッシュ・フロー</b>	<b>(65,260)</b>	<b>(201,685)</b>
<b>財務活動によるキャッシュ・フロー</b>		
預金の純増加 (減少)	173,129	162,493
買入フェデラル・ファンドから現金収入 - 純額	2,052	1,900
長期債務発行収入	-	135,780
自己株式処分収入	8,424	7,800
配当金の支払	(86,400)	(80,000)
<b>財務活動によるキャッシュ・フロー</b>	<b>97,205</b>	<b>227,973</b>
<b>現金及び現金同等物の当期増減高</b>	<b>1,802</b>	<b>1,012</b>
<b>期首現金及び現金同等物</b>	<b>36,272</b>	<b>35,260</b>
<b>期末現金及び現金同等物</b>	<b>38,074</b>	<b>36,272</b>



## BANK CORP連結株主資本計算書（伝統的様式）

	普通株式	資本剰余金	自己株式	利益剰余金	その他の包括利益 (損失)累計額 (税金控除後)	資本合計
<b>2008年12月31日現在の残高</b>	<b>25,000</b>	<b>96,750</b>	<b>(63,250)</b>	<b>469,634</b>	<b>75,700</b>	<b>603,834</b>
包括利益（損失）						
当期純利益				26,331		26,331
為替換算調整勘定-関連会社A					(500)	(500)
デリバティブ未実現利益					260	260
売却可能有価証券未実現利益					43,000	43,000
普通株式の現金配当（1株当たりCU0.8）				(80,000)		(80,000)
自己株式処分		4,275	3,525			7,800
<b>2009年12月31日現在の残高</b>	<b>25,000</b>	<b>101,025</b>	<b>(59,725)</b>	<b>415,966</b>	<b>118,460</b>	<b>600,726</b>
包括利益（損失）						
当期純利益				17,439		17,439
為替換算調整勘定-関連会社A					(540)	(540)
デリバティブ未実現利益					281	281
売却可能有価証券未実現利益					(49,920)	(49,920)
普通株式の現金配当（1株当たりCU0.864）				(86,400)		(86,400)
自己株式処分		4,617	3,807			8,424
<b>2010年12月31日現在の残高</b>	<b>25,000</b>	<b>105,642</b>	<b>(55,918)</b>	<b>347,004</b>	<b>68,281</b>	<b>490,009</b>

# 目次 ページ

## 付録 B

### 調整表 - 追加例と検討した代替様式

再測定と持続性の相互関係を示す例	137
検討した代替様式	139
財政状態計算書調整表	139
包括利益計算書マトリックス	140
費用対効果の検討	141
財政状態計算書調整表 (Bank Corp 2009)	144
財政状態計算書調整表 (Bank Corp 2010)	148
包括利益計算書マトリックス (ToolCo 2009)	152
包括利益計算書マトリックス (ToolCo 2010)	155

## 付録 B

### 調整表 - 追加例と検討した代替様式

B1 この付録では、4.19 項から始まる第 4 章で説明されている調整表についての追加の背景を示している。B2 項から B9 項では、同じ事実と状況に異なる会計処理を適用することにより、収益の構成要素の持続性に違いがどのように生じるかについて説明している。この例を確認することにより、なぜ両審議会が、企業は再測定項目とその他の発生項目を分けて表示しなければならないと提案する理由の説明に役立つ。この付録では、分解情報を表示する上で検討された 2 つの多欄式様式、財政状態計算書調整表と包括利益計算書マトリックスの説明と例示をする。

#### 再測定と持続性の相互関係を示す例

B2 次の例は、同じ事実と状況に異なる会計処理を適用すると（下記シナリオ B と C）、利益の構成要素の持続性の違いがどのように生じるかを説明している。一般的に、予想もしない情報により長期資産又は負債の価値が増減し、当該資産又は負債が再測定される場合、財務諸表に表示される再測定損益が持続する可能性は小さい。たとえ価値の変動が持続性のあるものから派生していたとしても、このことは正しい。両審議会は、利用者が財務諸表上、再測定損益とその他の構成要素を分けて識別したい理由の一つであると考えている。しかし、両審議会は、すべての再測定損益が一時的なものであると示すつもりはないし、取得原価法が常に持続的な利益に影響すると示すつもりもない。むしろ、2 つの会計処理に基づく、予測していない情報に起因する利益が、しばしば異なる持続性を有しており、利用者はその事実を理解する必要がある。

B3 2009 年の開始時点において、XYZ 社が規格品を生産するために使用する装置は、残存生産耐用年数 10 年である。2009 年の年初に、XYZ 社は当該規格品のタイプの製品の需要が一般的に増加していることを認識する。当該規格品の収益が 2006 年に CU50 増加し、それ以降も増加すると予測されている。当該装置は XYZ 社の規格品のタイプに特有のものではなく、したがって別の会社も装置を使用することにより毎年 CU45 の追加収益を生むことができる（XYZ 社には装置の使用による小さいなシナジー効果がある。そのため、潜在的な買手よりも少し上回る年間 CU50 の収益の増加となる）。他の会社（潜在的な買手）は、2009 年の期首時点よりも 2009 年の期末時点（需要の増加が分かった後）において、装置をより高く購入したいと考える。B4 項から B6 項では、3 つの可能性のあるシナリオを示している。

- B4 シナリオ A : XYZ 社は装置を別の企業に売却する。なぜなら、別の企業は装置が稼働する残りの 10 年の各年度にて収益を CU45 増加させることができるため、装置の市場価格は、年間 CU45 について 10 年分の現在価値だけ増加する（装置の市場は合理的な流動性と効率性があるものと想定）。例えば、割引率が 8% の場合、市場価格の増加は CU302 となる。このシナリオでは、XYZ 社の 2009 年度の純損益は、需要の増加というニュースに起因する CU302 を含む売却益を反映する。売却による合計利益（又は損失）は需要の増加というニュース以前における装置の帳簿価額と市場価値に依存する。重要な点はニュースの**後に**装置を売却することで得られる利益は、ニュースの**前に**得られたであろう利益より CU302 高くなる。装置の売却後、XYZ 社には装置からの将来利益はない。
- B5 シナリオ B : XYZ 社は、次の 10 年間（2009 年から 2018 年）装置を稼働する。適用される会計ガイダンスでは、過去の取得原価を一定の方法により配分することが要求される。2009 年の収益は CU50 高くなり、この追加収益の金額は今後の各年度に繰り返されると予想される。このため、収益増加 CU50 には持続性がある。
- B6 シナリオ C : XYZ 社は、次の 10 年間装置を稼働する。適用される会計ガイダンスでは、このタイプの装置の会計処理について一定の再測定が求められる。XYZ 社が規格品の需要の増加を知った時点で、未実現利益 CU302 を認識する（前述したシナリオ A の市場価値の増加）。2009 年の残りの期間とその後の 9 年間の各年度について、収益は CU50 増加する。しかし、XYZ 社は増加した装置の帳簿価額を一定の減価償却の方法を用いて配分するか、又は資産の生産能力が減少したときの各年度に再測定損失を認識することになるため、10 年間の生産費用も CU302 増加する。
- B7 この例を要約すると、3 つのシナリオにおいて需要の増加というニュースに関連した増加利益は次のパターンとなる。

シナリオ	2009 年の追加利益	将来の追加利益
A : 売却	売却益 = CU302	0
B : 再測定せずに稼働	収益 = CU50 生産費用 = 0	収益 = CU50 / 年 生産費用 = 0
C : 再測定した上で稼働	再測定利益 CU302 収益 = CU50 生産費用 = CU302 / 10	収益 = CU50 / 年 生産費用 = CU302 / 10 年

- B8 シナリオ A では、売却益に持続性はない。シナリオ C の再測定利益（CU302）も将来に繰り返されることはない。シナリオ C では、正確な持続性の金額は、年間生産費用を計算する方法に依存するが、2009 年の増加営業利益（増加収益マイナス増加生産費用）は持続性がある。単純化のため、シナリオ C の増加生産費用は毎年同額に

て配分されるとする。代替方法としては、各年度末に資産価値を再測定する方法がある。その場合、生産能力に起因する装置の価値の減少パターンは毎年同じではない可能性が高い<sup>27</sup>。シナリオ C の利益は、2009 年に装置の価値の増加を認識し、その後 2009 年の残りの期間と将来年度について資産価値の増加にて期待リターンを認識する結果により生じる。最後に、シナリオ B - 再測定せずに稼働 - は、想定される事実と状況には売上の持続的な増加というニュースも含まれるため、収益と稼得利益を持続的に増加させる。

- B9 現行のガイダンスによると、シナリオ C の再測定利益 CU302 がその他の包括利益に含まれない場合、増加収益 CU50 から増加生産費用控除後の金額により、包括利益計算書の単一の行項目として表示されるかもしれない。利用者は、そうした表示が収益の持続性と非持続性の構成要素を単一の行項目へ混合させることに不満をもっている。この問題点を数値による例示により説明している。調整表の利点の 1 つは、シナリオ C の再測定利益が再測定欄の 1 つとして現れ、他方、シナリオ B と C の増加収益と増加生産要素は「キャッシュ・フロー」又は「経過勘定、配分及びその他」の欄に現れる。したがって、利用者は収益のこれらの構成項目を分けて分析することができる。

### 検討した代替様式

- B10 両審議会は、財務諸表の利用者が資産と負債の帳簿価額の変動の原因を理解することに役立つであろう分解情報を表示するための 2 つの多欄式様式についても検討した。財政状態計算書調整表と包括利益計算書マトリックスである。B18 項から B22 項にて説明する理由により、両審議会は他の多欄式様式よりも調整表様式の方を選好した。

### 財政状態計算書調整表

- B11 財政状態計算書調整表は、財政状態計算書の行項目の期首時点の金額から始まる(すなわち、資産、負債及び資本項目)。当該行項目の金額の変動は、調整表において現金構成要素と 3 つの発生構成項目に分解される。財政状態計算書調整表を完成させ、期末時点の行項目の金額で終わらせるため、調整表には、(a)キャッシュ・フローに影響を及ぼすが、包括利益に影響を及ぼさない行項目の金額や(b)当期の収益や現金

<sup>27</sup> 規格品の需要について追加ニュースが 2009 年に公表されない場合、ニュースが公表された後、2009 年末に装置の価値の再測定により、CU21 の損失となる。なぜなら、年間収益の増加 CU45 は、10 年ではなく 9 年持続するためである。割引率を 8% とすると、これらの価値の割引額は 2009 年末では CU302 から CU281 へ減少する。その損失は、生産能力が 1 年短くなった装置について、市場が支払いたい金額の減少を示している。したがって、再測定シナリオの生産費用のパターンは、当初再測定利益の「経済的」償却と呼ばれるものを表わしているかもしれない。

に影響を及ぼさない行項目の金額も含まれる。後者の例としては、典型的な非現金 / 非利益取引（例えば、債務を持分へ転換する取引やファイナンス・リースにより資産を取得する取引）が含まれ、カテゴリー間の振替取引（例えば、営業カテゴリーから非継続事業セクションへ振替取引）も含まれる（Bank Corp の例示が本付録に記載されている）。

- B12 財政状態計算書調整表には、キャッシュ・フロー計算書及び包括利益計算書の表題が含まれ、それらの項目は財政状態計算書の行項目とリンクしている。実務上可能な程度、財務諸表の行項目間の関係が明確になるように、見出しが含まれる。したがって、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書全体を通じて単一の調整表により、一体性の目的が達成される。
- B13 財政状態計算書調整表では、包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書間の調整項目は、財政状態計算書の行項目の順に表示されるため、キャッシュ・フロー計算書及び包括利益計算書の行項目の順ではないことになる。したがって、財政状態計算書調整表では、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の調整表のような方法で調整されることはない。しかし、財政状態計算書調整表では、利用者が現金取引と発生主義会計との間の差異を評価することに役立つ情報が提供され、分解目的への重要な適用がなされる。

### **包括利益計算書マトリックス**

- B14 包括利益計算書マトリックスでは、包括利益計算書が調整表の構成要素と類似した構成要素に分解される。財政状態計算書やキャッシュ・フロー計算書は調整対象にならない（ToolCo の例示が本付録に記載されている）。
- B15 包括利益マトリックスと調整表の主な違いは、後者がより多くの情報を提供することである。調整表ではキャッシュ・フローから利益へ調整されるため、マトリックスよりも、発生項目とキャッシュ・フローの比較をより完全にすることが可能になる。例えば、包括利益計算書の行項目では資本的支出の情報が示されないため、マトリックスには当該情報が含まれていない。したがって、マトリックスでは当期の減価償却費がキャッシュ・フローへ直接的な影響を及ぼすことはないことが示されるが、利用者は、資本を維持又は増加させるためにどのくらい現金が支払われたか分からない。調整表では、資本的支出に関する正味キャッシュ・フローと減価償却費に関する修正が示される。フリーキャッシュ・フローと発生利益の比較に関心を示す利用者は、この情報の大半を調整表から得ることができるが、マトリックスの場合には追加情報が必要となる。
- B16 マトリックスと 2 つの調整表の様式との相違点の 1 つとして、マトリックスにはキャッシュ・フロー計算書又は財政状態計算書からの行項目又は表題が含まれないことがある。したがって、利用者は計算書間の行項目を追跡することができず、その

財務諸表の関係について理解が乏しくなる。

### **費用対効果の検討**

- B17 資産と負債の変動について分解情報をどのように財務諸表の注記として表示すべきかに関する予備的見解に達する上で、両審議会は、3つの様式のそれぞれの便益を検討した。特に、当該様式により財務諸表表示の提案された目的がどのように達成されるか、各様式に関連する費用とともに検討した。
- B18 調整表の便益は次のとおりである。
- (a) 現金取引と発生主義会計の相違点が直接的に説明される。
  - (b) キャッシュ・フロー計算書の行項目と包括利益計算書の行項目の関係が、透明性のある方法で示される。
  - (c) 営業カテゴリーだけでなく、すべてのセクションとカテゴリー（所有者持分セクションは除く）からのすべてのキャッシュ・フローが、対応する包括利益計算書のセクションとカテゴリーへ調整される。
  - (d) 企業は、包括利益計算書において行項目レベルにて債権及び債務の変動を分解することが求められる。
- B19 利用者は、調整表により再測定、発生項目及び非現金項目の情報が提供され、そうした情報は将来キャッシュ・フローを予測し、稼得利益の質を評価する際に役立つと述べている。両審議会は、調整表の便益の方が、調整表作成に関連して増加する費用を上回ると考えている。
- B20 両審議会は、包括利益マトリックスが現行の実務から最も費用のかからない変更であり、利用者が将来キャッシュ・フローを予測する際に役立つ情報を提供すると考えている。しかし、当該マトリックスでは、包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書の関係について、他の様式ほど明確に説明されるものではないため、利用者が企業の発生主義会計アプローチを理解するには限界がある。
- B21 財政状態計算書調整表は、3つの計算書すべての間の関係について情報を提供するため、一体性の目的を進めることになり、両審議会において概念的に魅力のある様式であった。しかし、両審議会は、以下の理由で当該調整表をそれ以上求めることはしなかった。
- (a) 利用者は通常、財政状態計算書の行項目を用いて将来キャッシュ・フローを予測することはない。むしろ、利用者は、包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書の行項目を用いて将来キャッシュ・フローを予測する傾向にある。
  - (b) 財政状態計算書調整表では、もしも調整項目が意味のあるグループに分解されるとしたら、数多くの欄が設けられることになる。両審議会の諮問グループは、調整表が詳細過ぎて複雑すぎるので、効果的な情報ツールにはなり得ないと指摘し

た。さらに、外国為替の換算及び連結手続に関する実務上の難しさのため、作成する上で複雑かつ費用がかかり過ぎると考えた。

- B22 しかし、両審議会は、金融サービス産業など一定の企業について、財政状態計算書調整表は、調整表よりも有用であると考えた。なぜなら、このような企業の財務諸表の利用者は、その他の産業に比べて、キャッシュ・フロー計算書が有用とは考えていないからである。



## Bank Corp 財政狀態計算書調整表

2008年12月31日 - 2009年1月31日

Bank Corp財政状態計算書調整表（2008年12月31日 2009年12月31日）

A 財政状態計算書の表題	B 2008年12月31日 残高	C キャッシュ・フロー	D キャッシュ・フロー計算書の表題	E F G 資産及び負債の変動			H I 包括利益計算書		J 非現金/ 非利益	K 2009年12月 31日 残高 (B + E + F + G + J)	
				再測定以外		再測定		包括利益 (C + E + F + G)			包括利益計算書の表題
				経過勘定、配 分、その他		経常的 な評価 額修正	その 他の再測 定				
<b>事業 営業 資産</b>			<b>事業 営業</b>								
現金	25,387	605	当期現金増減高							25,993	
銀行預け金	9,873	(406)	銀行預け金による支出 - 純額		406					10,279	
トレーディング証券（公正価値）	30,000	2,500	トレーディング証券からの収入	(1,205)		3,890	1,295	トレーディング証券利 息収益		32,685	
売却可能有価証券（公正価値）	611,517	(79,000)	売却可能有価証券の購入支出	80,000	1,000		3,890	トレーディング証券実 現利益 - 純額			
		12,500	売却可能有価証券からの収入	9,295			2,000	売却可能有価証券実 現利益 - 純額		744,812	
							21,795	売却可能有価証券利息 収益			
デリバティブ公正価値 - 純額		315	デリバティブによる収入	(55)		43,000	43,000	売却可能有価証券未実 現損益		315	
						110	370	売却可能有価証券未実 現損益			
貸出金（前受収益控除後）	3,891,029	80,000	貸出金元本からの収入	(80,000)		260	260	デリバティブ実現利益		3,883,029	
		10,000	貸出金の売却収入	(10,000)			(2,000)	デリバティブ未実現利 益			
貸倒引当金（控除）	(38,132)	(96,000)	貸出による支出	96,000				貸出金売却損		(12,000)	
貸出金 - 純額	3,852,897			(11,922)			(11,922)	貸倒引当金	12,000		
貸出金未収利息		125,000	貸出金利息からの収入	79,000						3,844,975	
土地建物及び設備	175,000	(25,000)	設備購入支出	25,000				貸出金利息収益（手数料 を含む）		79,000	
減価償却累計額（控除）	(17,500)			(5,850)						200,000	
土地建物及び設備 - 純額	157,500						(5,850)	減価償却費		(23,350)	
関連会社Aに対する投資	35,000	(12,000)	関連会社Aへの投資支出	12,000						176,650	
のれん	90,330							関連会社Aの持分法損益 為替換算調整勘定-関連 会社A		50,000	
コア預金 - 無形資産	9,037							のれんの減損損失			
営業資産合計	4,821,541			(3,544)				コア預金（無形資産）の 償却費		81,330	
										5,493	
										5,051,532	

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
<b>負債</b>			預金からの収入 - 純額							
無利子の預金	(621,217)	25,000	無利子の預金	(25,000)						(646,217)
利付当座預金	(66,123)	5,620	利付当座預金	(5,620)						(71,743)
貯蓄預金	(1,232,439)	40,000	貯蓄預金	(40,000)						(1,272,439)
定期預金	(1,082,869)	30,000	定期預金	(30,000)						(1,112,869)
<b>預金負債合計</b>	<b>(3,002,648)</b>									<b>(3,103,268)</b>
未払利息	-			(41,170)			(41,170)	利息費用-定期預金		}
				(20,290)			(20,290)	利息費用-貯蓄預金		
				(414)			(414)	利息費用-利付当座預金		
未払給与	(2,500)	(30,000)	人件費	(5,000)			(35,000)	人件費		(7,500)
株式に基づく報酬負債	(42,500)			(12,000)	(5,000)		(17,000)	株式に基づく報酬		(59,500)
訴訟引当金	-			(1,850)			(1,850)	訴訟費用		(1,850)
<b>営業負債合計</b>	<b>(3,047,648)</b>		以下からの収入(支出):							<b>(3,233,991)</b>
		31,033	預金関連手数料収入				31,033	預金関連手数料		}
		8,931	住宅ローン関連収入				8,931	住宅ローン関連収益		
		2,000	その他の預金関連以外の手数料収入				2,000	その他の預金関連以外の手数料		
		1,000	その他の利息以外の収入				1,000	その他の利息以外の収益		
		(25,000)	取引処理費用				(25,000)	取引処理費用		
		(7,000)	設備費用				(7,000)	設備費用		
		(1,200)	その他の利息以外の費用				(1,200)	その他の利息以外の費用		
<b>正味営業資産</b>	<b>1,773,894</b>	<b>98,293</b>	<b>営業活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>7,782</b>	<b>43,260</b>	<b>(8,000)</b>	<b>141,335</b>	<b>営業利益及びその他の包括利益合計</b>	-	<b>1,817,542</b>
<b>投資</b>			<b>投資</b>					<b>投資</b>		}
B社投資(公正価値)	36,000	2,500	B社投資の受取配当金の収入		3,250		3,250	B社投資の公正価値の変動		
<b>投資資産合計</b>	<b>36,000</b>	<b>2,500</b>	<b>投資活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>3,250</b>	<b>3,250</b>		<b>5,750</b>	<b>投資利益</b>		<b>39,250</b>
<b>正味事業資産</b>	<b>1,809,894</b>	<b>100,793</b>	<b>事業活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>7,782</b>	<b>46,510</b>	<b>(8,000)</b>	<b>147,085</b>	<b>事業利益及びその他の包括利益合計</b>	-	<b>1,856,792</b>

## Bank Corp 財政状態計算書調整表 (2008年12月31日 2009年12月31日) 続き

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
<b>財務資産</b>			<b>財務</b>					<b>財務</b>		
売出フェデラル・ファンド	25,000	(6,600)	売出フェデラル・ファンドへの支出	10,000			3,400	売出フェデラル・ファンドの利息収益		35,000
<b>財務資産合計</b>	<b>25,000</b>	<b>(6,600)</b>	<b>財務資産キャッシュ・フロー合計</b>	<b>10,000</b>			<b>3,400</b>	<b>財務資産収益</b>		<b>35,000</b>
<b>負債</b>								買入フェデラル・ファンドの利息費用		(376,300)
買入フェデラル・ファンド	(350,000)	8,500	買入フェデラル・ファンドからの収入 - 純額	(26,300)			(17,800)		(80,000)	(20,000)
未払配当金	(20,000)	(80,000)	配当金の支払い	80,000						(923,547)
長期債務	(893,310)	135,780	長期債務発行収入	(135,780)				長期債務の利息費用		
		(150,000)	借入金の支払い	105,543			(44,457)			
<b>財務債務合計</b>	<b>(1,263,310)</b>	<b>(85,720)</b>	<b>財務負債キャッシュ・フロー合計</b>	<b>23,463</b>			<b>(62,257)</b>	<b>財務負債費用</b>	<b>(80,000)</b>	<b>(1,319,847)</b>
<b>正味財務負債</b>	<b>(1,238,310)</b>	<b>(92,320)</b>	<b>財務活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>33,463</b>			<b>58,857</b>	<b>財務収益及び費用の正味合計</b>	<b>(80,000)</b>	<b>(1,284,847)</b>
<b>法人所得税</b>			<b>法人所得税</b>					<b>法人所得税</b>		33,086
繰延税金資産	35,000		法人所得税支出	(1,914)			(1,914)			(4,306)
未払法人所得税	(2,750)	(15,667)	法人所得税正味キャッシュ・フロー	(1,556)			(17,223)	<b>法人所得税費用</b>		
<b>正味法人所得税資産</b>	<b>32,250</b>	<b>(15,667)</b>	<b>—</b>	<b>(3,469)</b>			<b>(19,137)</b>			<b>28,781</b>
<b>純資産</b>	<b>603,834</b>	<b>(7,194)</b>	<i>所有者持分前現金増減高</i>	<b>37,776</b>	<b>46,510</b>	<b>(8,000)</b>	<b>69,091</b>	<b>包括利益合計</b>	<b>(80,000)</b>	<b>600,726</b>
<b>所有者持分</b>										(25,000)
普通株式	(25,000)		自己株式処分収入	(4,275)						(101,025)
資本剰余金	(96,750)	4,275	自己株式処分収入	(3,525)						59,725
自己株式	63,250	3,525		(30,581)	(3,250)	7,500	(26,331)		80,000	(415,966)
利益剰余金	(469,634)				(43,260)	500	(42,760)			(118,460)
その他の包括利益累計額 - 純額	(75,700)									
<b>所有者持分合計</b>	<b>(603,834)</b>	<b>7,800</b>	<b>所有者持分による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>(38,381)</b>	<b>(46,510)</b>	<b>8,000</b>	<b>(69,091)</b>		<b>80,000</b>	<b>(600,726)</b>

## Bank Corp 財政狀態計算書調整表

2009年12月31日 - 2010年1月31日

Bank Corp 財政状態計算書調整情報 (2009年12月31日 2010年12月31日)

A 財政状態計算書の表題	B 2009年12月31日、 残高	C キャッシュ フロー	D キャッシュ・フロー計算書の 表題	E 資産及び負債の変動			I 包括利益計算書		J 非現金/ 非利益	K 2010年12月31 日 残高 (B + E + F + G + J)
				再測定以外		再測定	包括利益			
				経過勘定、 配分、その他	経常的な評 価額修正	その他 の再測 定	包括 利益 (C + E + F + G)	包括利益計算書の表題		
<b>事業 営業</b> 資産	25,993	(3,122)	<b>事業 営業</b> 当期預金増減高							22,871
現金										
銀行預け金	10,279	(4,924)	銀行預け金による支出 - 純額	4,924						15,203
トレーディング証券 (公正価値)	32,685	2,375	トレーディング証券からの収入	(976)			1,399	トレーディング証券利息 収益		
							2,313	トレーディング証券実現 利益 - 純額		34,022
売却可能有価証券 (公正価値)	744,812	55,080	売却可能有価証券からの収入	(54,000)	1,080		2,160	売却可能有価証券実現利 得 - 純額		
		11,875	売却可能有価証券の購入支出	11,664			23,539	売却可能有価証券利息収 益		653,636
								売却可能有価証券未実現 損益		
デリバティブ公正価値 - 純額	315	340	デリバティブによる収入	(59)	(49,920)		(49,920)	デリバティブ実現利益		
							400			
								デリバティブ未実現利益		655
貸出金 (前受収益控除後)	3,883,029	86,400	貸出金元本からの収入	(86,400)			281			
		8,000	貸出金の売却収入	(8,000)		(4,960)	(4,960)	貸出金売却損		3,874,389
		(103,680)	貸出による支出	103,680						
貸倒引当金 (控除)	(38,054)			(12,853)			(12,853)	貸倒引当金	(12,960)	(37,947)
貸出金 - 純額	3,844,975								12,960	3,836,442
貸出金未収利息	79,000	118,750	貸出金利息からの収入	101,570			220,320	貸出金利息収益 (手数料を 含む)		180,570
土地建物及び設備	200,000	(25,000)	設備購入支出	25,000						225,000
減価償却累計額 (控除)	(23,350)			(6,400)			(6,400)	減価償却費		(29,750)
土地建物及び設備 - 純額	176,650									195,250
関連会社 A に対する投資	50,000					3,780	3,780	関連会社 A の持分法損益 為替換算調整勘定-関連会 社 A		53,240
						(540)	(540)			81,330
のれん	81,330									
コア預金 - 無形資産	5,493			(2,658)			(2,658)	コア預金 (無形資産) の償 却費		2,835
営業資産合計	5,051,532									5,076,054

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
<b>負債</b>			預金からの収入 - 純額							
無利子の預金	(646,217)	24,500	無利子の預金	(24,500)					(414)	(670,717)
利付当座預金	(71,743)	6,126	利付当座預金	(6,126)						(78,282)
	(1,272,439)									
貯蓄預金	( )	38,000	貯蓄預金	(38,000)					(20,290)	(1,330,728)
定期預金	(1,112,869)	36,000	定期預金	(36,000)					(41,170)	(1,190,039)
	(3,103,268)									(3,269,767)
預金負債合計	( )									
未払利息	(61,873)			(46,296)			(46,296)	利息費用-定期預金	61,873	(68,503)
				(21,644)			(21,644)	利息費用-貯蓄預金		
				(564)			(564)	利息費用-利付当座預金		
未払給与	(7,500)	(35,000)	人件費	(3,000)			(38,000)	人件費		(10,500)
株式に基づく報酬負債	(59,500)			(29,922)	(6,250)		(36,172)	株式に基づく報酬		(95,672)
訴訟引当金	(1,850)			(1,998)			(1,998)	訴訟費用		(3,848)
	(3,233,991)									(3,448,290)
営業負債合計	( )		以下からの収入(支出)							
		32,079	預金関連手数料収入				32,079	預金関連手数料		
		7,907	住宅ローン関連収入				7,907	住宅ローン関連収益		
		3,000	その他の預金関連以外の手数料収入				3,000	その他の預金関連以外の手数料		
		1,500	その他の利息以外の収入				1,500	その他の利息以外の収益		
		(24,000)	取引処理費用				(24,000)	取引処理費用		
		(6,860)	設備費用				(6,860)	設備費用		
		(1,800)	その他の利息以外の費用				(1,800)	その他の利息以外の費用		
正味営業資産	1,817,542	230,668	営業活動による正味キャッシュ・フロー	(132,558)	(52,377)	(1,720)	44,013	営業利益及びその他の包括利益合計	-	1,627,764
投資			投資					投資		
B社投資(公正価値)	39,250		B社投資の受取配当金の収入		(7,500)		(7,500)	B社投資の公正価値の変動		31,750
		2,700					2,700	B投資の受取配当金		
投資資産合計	39,250	2,700	投資活動による正味キャッシュ・フロー		(7,500)		(4,800)	投資利益		31,750
正味事業資産	1,856,792	233,368	事業活動による正味キャッシュ・フロー	(132,558)	(59,877)	(1,720)	39,213	事業利益及びその他の包括利益合計	-	1,659,514
<b>財務資産</b>			<b>財務</b>					<b>財務</b>		
売出フェデラル・ファンド	35,000	(7,128)	売出フェデラル・ファンドへの支出	10,800			3,672	売出フェデラル・ファンド		45,800
			財務資産キャッシュ・フロー合計	10,800			3,672	利息収益		45,800
財務資産合計	35,000	(7,128)						財務資産収益		45,800

Bank Corp 財政状態計算書調整情報 (2009年12月31日 2010年12月31日) 続き

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
<b>負債</b>										
買入フェデラル・ファンド	(376,300)	9,180	買入フェデラル・ファンドからの収入 - 純額	(28,404)			(19,224)	買入フェデラル・ファンドの利息費用	(86,400)	(404,704)
未払配当金	(20,000)	(86,400)	配当金の支払い	86,400						(20,000)
長期債務	(923,547)									(820,673)
		(150,000)	借入金の支払い	102,873			(47,127)	長期債務の利息費用		
<b>財務負債合計</b>	<b>(1,319,847)</b>	<b>(227,220)</b>	<b>財務負債キャッシュ・フロー合計</b>	<b>160,869</b>			<b>66,351</b>	<b>財務負債費用</b>	<b>(86,400)</b>	<b>(1,245,377)</b>
<b>正味財務負債</b>	<b>(1,284,847)</b>	<b>(234,348)</b>	<b>財務活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>171,669</b>			<b>(62,679)</b>	<b>財務収益及び費用の正味合計</b>	<b>(86,400)</b>	<b>(1,199,577)</b>
<b>法人所得税</b>			<b>法人所得税</b>					<b>法人所得税</b>		
繰延税金資産	33,086		法人所得税支出	(927)			(927)			32,159
未払法人所得税	(4,306)	(10,566)	法人所得税正味キャッシュ・フロー	2,219			(8,347)			(2,087)
<b>正味法人所得税資産</b>	<b>28,781</b>	<b>(10,566)</b>	<b>所有者持分前現金増減高</b>	<b>1,292</b>			<b>(9,274)</b>	<b>法人所得税費用</b>		<b>30,072</b>
<b>純資産</b>	<b>600,726</b>	<b>(11,546)</b>		<b>40,403</b>	<b>(59,877)</b>	<b>(1,720)</b>	<b>(32,740)</b>	<b>包括利益合計</b>	<b>(86,400)</b>	<b>490,009</b>
<b>所有者持分</b>										
普通株式	(25,000)		自己株式処分収入	4,617						(25,000)
資本剰余金	(101,025)	4,617	自己株式処分収入	3,807						(105,642)
自己株式	59,725			(28,857)	(10,238)	1,180	(17,439)		86,400	55,918
利益剰余金	(415,966)	3,807			49,639	540	50,179			(347,004)
その他の包括利益										68,281
累計額 - 純額	(118,460)									
<b>所有者持分合計</b>	<b>(600,726)</b>	<b>8,424</b>	<b>所有者持分による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>(37,281)</b>	<b>59,877</b>	<b>1,720</b>	<b>32,740</b>		<b>86,400</b>	<b>(490,009)</b>



## ToolCo 包括利益計算書マトリックス

2009年12月31日終了事業年度  
2010年12月31日終了事業年度

## ToolCo 包括利益計算書マトリックス (2009年12月31日終了事業年度)

A	B	C	D	E	F
包括利益計算書	包括利益 (C+D+E+F)	所有者との取引以外による資産及び負債変動額			
		再測定以外		再測定	
		キャッシュ・フロー	経過勘定、配分、その他	経常的な評価額修正	その他の再測定
<b>事業</b>					
<b>営業</b>					
売上 卸売	2,591,400	1,928,798	662,602		
売上 小売	647,850	643,275	4,575		
<b>収益合計</b>	3,239,250	2,572,073	667,177		
売上原価					
材料費	(925,000)	(785,000)	(140,000)		
労務費	(450,000)	(475,313)	25,313		
間接費 減価償却費	(215,000)		(215,000)		
間接費 輸送費	(108,000)	(108,000)			
棚卸資産増減	(47,250)	(157,500)	104,250	6,000	
年金	(46,853)		(46,853)		
間接費 その他	(27,000)	(27,000)			
棚卸資産評価損	(9,500)				(9,500)
<b>売上原価合計</b>	<i>(1,828,603)</i>	<i>(1,552,813)</i>	<i>(272,290)</i>	<i>6,000</i>	<i>(9,500)</i>
<b>売上総利益</b>	<i>1,410,647</i>	<i>1,019,260</i>	<i>394,887</i>	<i>6,000</i>	<i>(9,500)</i>
販売費					
広告費	(52,500)	(55,453)	2,953		
人件費	(50,000)	(75,000)	25,000		
貸倒損失	(15,034)		(15,034)		
その他	(12,500)	(12,500)			
<b>販売費合計</b>	<i>(130,034)</i>	<i>(142,953)</i>	<i>12,919</i>		
一般管理費					
人件費	(297,500)	(314,234)	16,734		
年金	(47,250)	(157,500)	104,250	6,000	
減価償却費	(58,500)		(58,500)		
株式に基づく報酬	(17,000)	(3,335)	(8,665)	(5,000)	

A	B	C	D	E	F
リース負債利息	(16,500)		(16,500)		
研究開発費	(7,850)	(7,850)			
その他	(14,600)	(12,000)	(2,600)		
一般管理費合計	(459,200)	(494,919)	34,719	1,000	
その他の営業項目前利益	821,413	381,388	442,525	7,000	(9,500)
その他の営業収益（費用）					
関連会社 A の持分法損益	22,000				22,000
キャッシュ・フロー・ヘッジ実現利益	3,700	3,150	(550)	1,100	
のれんの減損損失	(35,033)				(35,033)
売上債権売却損	(2,025)	10,000	(10,000)		(2,025)
その他の営業収益（費用）合計	(11,358)	13,150	(10,550)	1,100	(15,058)
<b>営業利益合計</b>	<b>810,055</b>	<b>394,538</b>	<b>431,975</b>	<b>8,100</b>	<b>(24,558)</b>
<b>投資</b>					
受取配当金	50,000	50,000			
売却可能有価証券実現益	7,500	51,000	(43,500)		
関連会社 B の持分法損益	3,250				3,250
<b>投資利益合計</b>	<b>60,750</b>	<b>101,000</b>	<b>(43,500)</b>		<b>3,250</b>
<b>事業利益合計</b>	<b>870,805</b>	<b>495,538</b>	<b>388,475</b>	<b>8,100</b>	<b>(21,308)</b>
<b>財務</b>					
現金に対する利息	5,500	5,500			
<b>財務資産収益合計</b>	<b>5,500</b>	<b>5,500</b>			
支払利息	(110,250)	(82,688)	(27,563)		
<b>財務負債費用合計</b>	<b>(110,250)</b>	<b>(82,688)</b>	<b>(27,563)</b>		
<b>財務収益及び費用の正味合計</b>	<b>(104,750)</b>	<b>(77,188)</b>	<b>(27,563)</b>		
法人所得税及びその他の 包括利益前継続事業からの利益	766,055	418,350	360,912	8,100	(21,308)
<b>法人所得税</b>					
法人所得税費用	(295,266)	(193,786)	(101,480)		
継続事業からの利益	470,789	224,564	259,432	8,100	(21,308)

## FINANCIAL STATEMENT PRESENTATION

A	B	C	D	E	F
<b>非継続事業</b>					
非継続事業による損失	(35,000)	(11,650)			(23,350)
法人所得税軽減額	12,250		12,250		
<b>非継続事業による損失</b>	<b>(22,750)</b>	<b>(11,650)</b>	<b>12,250</b>		<b>(23,350)</b>
<b>当期純利益</b>	<b>448,039</b>	<b>212,914</b>	<b>271,682</b>	<b>8,100</b>	<b>(44,658)</b>
<b>その他の包括利益 (税引後)</b>					
売却可能有価証券の未実現損益	15,275			15,275	
キャッシュ・フロー・ヘッジの未実現損益	1,690			1,690	
為替換算調整勘定-連結子会社	(1,492)				(1,492)
為替換算調整勘定-関連会社 A	(1,300)				(1,300)
<b>その他の包括利益合計</b>	<b>14,173</b>			<b>16,965</b>	<b>(2,792)</b>
<b>包括利益合計</b>	<b>462,212</b>	<b>212,914</b>	<b>271,682</b>	<b>25,065</b>	<b>(47,450)</b>

## ToolCo 包括利益計算書マトリックス (2010年12月31日終了事業年度)

A	B	C	D	E	F
包括利益計算書	包括利益 (C + D + E + F)	所有者との取引以外による資産及び負債変動額			
		再測定以外	再測定		
		キャッシュ・フロー	経過勘定、配分、その他	経常的な評価額修正	その他の再測定
<b>事業 営業</b>					
売上 卸売	2,790,080	2,108,754	681,326		
売上 小売	697,520	703,988	(6,467)		
<b>収益合計</b>	<b>3,487,600</b>	<b>2,812,742</b>	<b>674,859</b>		
売上原価					
材料費	(1,043,100)	(935,544)	(107,556)		
労務費	(405,000)	(418,966)	13,966		
間接費 減価償却費	(219,300)		(219,300)		
間接費 輸送費	(128,640)	(128,640)			
棚卸資産増減	(60,250)		(60,250)		
年金	(51,975)	(170,100)	109,125	9,000	
間接費 その他	(32,160)	(32,160)			
棚卸資産評価損	(29,000)				(29,000)
<b>売上原価合計</b>	<b>(1,969,425)</b>	<b>(1,685,409)</b>	<b>(264,016)</b>	<b>9,000</b>	<b>(29,000)</b>
<b>売上総利益</b>	<b>1,518,175</b>	<b>1,127,333</b>	<b>410,843</b>	<b>9,000</b>	<b>(29,000)</b>
販売費					
広告費	(60,000)	(65,000)	5,000		
人件費	(56,700)	(58,655)	1,955		
貸倒損失	(23,068)		(23,068)		
その他	(13,500)	(13,500)			
<b>販売費合計</b>	<b>(153,268)</b>	<b>(137,155)</b>	<b>(16,112)</b>		
一般管理費					
人件費	(321,300)	(332,379)	11,079		
年金	(51,975)	(170,100)	109,125	9,000	

A	B	C	D	E	F
減価償却費	(59,820)		(59,820)		
株式に基づく報酬	(22,023)	(3,602)	(12,171)	(6,250)	
リース負債利息	(14,825)	(50,000)	35,175		
研究開発費	(8,478)	(8,478)			
その他	(15,768)	(12,960)	(2,808)		
一般管理費合計	(494,189)	(577,519)	80,580	2,750	
その他の営業項目前利益	870,718	412,659	475,311	11,750	(29,000)
その他の営業収益 (費用)					
有形固定資産売却益	22,650	37,650	(15,000)		
関連会社 A の持分法損益	23,760				23,760
キャッシュ・フロー・ヘッジ実現利益	3,996	3,402	(594)	1,188	
売上債権売却損	(4,987)	8,000	(8,000)		(4,987)
その他の営業収益 (費用) 合計	45,419	49,052	(23,594)	1,188	18,773
<b>営業利益合計</b>	<b>916,137</b>	<b>461,711</b>	<b>451,717</b>	<b>12,938</b>	<b>(10,227)</b>
<b>投資</b>					
受取配当金	54,000	54,000			
売却可能有価証券実現益	18,250	56,100	(37,850)		
関連会社 B の持分法損益	7,500				7,500
<b>投資利益合計</b>	<b>79,750</b>	<b>110,100</b>	<b>(37,850)</b>		<b>7,500</b>
<b>事業利益合計</b>	<b>995,887</b>	<b>571,811</b>	<b>413,867</b>	<b>12,938</b>	<b>(2,727)</b>
<b>財務</b>					
現金に対する受取利息	8,619	8,619			
<b>財務資産収益合計</b>	<b>8,619</b>	<b>8,619</b>			
支払利息	(111,352)	(83,514)	(27,838)		
<b>財務負債費用合計</b>	<b>(111,352)</b>	<b>(83,514)</b>	<b>(27,838)</b>		
<b>財務収益及び費用の正味合計</b>	<b>(102,733)</b>	<b>(74,895)</b>	<b>(27,838)</b>		
法人所得税及びその他の 包括利益前継続事業からの利益	893,154	496,916	386,029	12,938	(2,727)
<b>法人所得税</b>					
法人所得税費用	(333,625)	(281,221)	(52,404)		
継続事業からの純利益	559,529	215,695	333,625	12,938	(2,727)

A	B	C	D	E	F
<b>非継続事業</b>					
非継続事業による損失	(32,400)	(12,582)			(19,818)
法人所得税軽減額	11,340		11,340		
<b>非継続事業による損失</b>	<b>(21,060)</b>	<b>(12,582)</b>	<b>11,340</b>		<b>(19,818)</b>
<b>当期純利益</b>	<b>538,469</b>	<b>203,113</b>	<b>344,965</b>	<b>12,938</b>	<b>(22,544)</b>
<b>その他の包括利益（税引後）</b>					
売却可能有価証券の未実現損益	17,193			17,193	
キャッシュ・フロー・ヘッジ未実現損益	1,825			1,825	
為替換算調整勘定-連結子会社	2,094				2,094
為替換算調整勘定-関連会社 A	(1,404)				(1,404)
再評価剰余金	3,653			3,653	
<b>その他の包括利益計</b>	<b>23,361</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>22,671</b>	<b>690</b>
<b>包括利益合計</b>	<b>561,830</b>	<b>203,113</b>	<b>344,965</b>	<b>35,609</b>	<b>(21,855)</b>