

## 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」の概要

### 第１章：はじめに及び範囲

#### 背景

- 国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、2004年4月、以下の3つのフェーズに分けてプロジェクトを進めることとした。（1.1項）
  - (a) フェーズ A は、完全な一組の財務諸表を構成する財務諸表、及びそれらを何年分表示すべきかについて扱う。
  - (b) フェーズ B は、財務諸表における情報の表示に関連する、より本質的な論点を扱う。論点には、各主要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、並びに営業キャッシュ・フローの表示における直接法又は間接法の使用の再検討等が含まれる。
  - (c) フェーズ C は、米国会計基準における、中間財務情報の表示を扱う。IASB が、IAS 第 34 号「中間財務報告」を見直す可能性もある。
- フェーズ A の成果として、IASB は、2006年3月に IAS 第 1 号「財務諸表の表示」を改訂する公開草案「表示の改訂」を公表し、これに対するコメントを検討した後、2007年9月に改訂された IAS 第 1 号を公表した。この結果、IAS 第 1 号は多くの点で米国の財務会計基準書（SFAS）第 130 号「包括利益の報告」とで整合するようになった。FASB は、フェーズ A とフェーズ B の論点を同時に扱うこととし、フェーズ A の論点に関する公開草案は公表していない。（1.2項）
- 本ディスカッション・ペーパーは、フェーズ B の論点を扱っており、両審議会が 2 年以上かけて審議を行い、本プロジェクトのアドバイザー・グループである共同国際グループ(JIG)及び金融機関アドバイザー・グループ(FIAG)、その他財務諸表の表示に関連する本質的な論点に関心がある関係者との話し合いを経て公表されたものである。（1.3項）
- 多くの企業は、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・テストに参加する予定である。フィールド・テストに参加する企業は、両審議会の予備的見解に基づき、実務上可能な範囲で、財務諸表を組み替えることになる。さらに、財務会計基準研究会（FASRI）により、組み替えられた財務諸表がどのように投資家によって利用されるかについて実験が行われる予定である。（1.3項）
- 両審議会は、フィールド・テスト、FASRI の調査、本ディスカッション・ペーパーに対するコメント、及び関心がある関係者との議論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学ぶことを望んでいる。得られたインプットは、本ディスカッション・ペーパーが扱っている論点を再審議するフェーズ B の次の段階、すなわち会計基準の公開草案の開発において検討されることになる。（1.4項）

### プロジェクトの目的

- 本プロジェクトの目的は、財務諸表における情報の構成及び表示に関する指針を与える会計基準を設定することにある。本プロジェクトの成果は、企業の経営者が財務諸表の利用者に対して財務諸表情報を伝達する方法に直接影響を与える。両審議会の目標は、企業の財務諸表において提供される情報の有用性を改善することにより、財務諸表の利用者の意思決定に資することにある。（1.6 項）

### プロジェクトの範囲

#### 対象企業

- 両審議会は、本ディスカッション・ペーパーの内容が、以下を除くすべての企業に適用されることを意図している。（1.18 項）
  - (a) 非営利組織
  - (b) IASB により今後公表される、非公開企業（private entities）のための IFRS の範囲に含まれる企業
  - (c) 非公開企業（nonpublic entities）（米国会計基準）
  - (d) SFAS 第 35 号「給付定義型の年金制度による会計処理及び報告」又は IAS 第 26 号「退職給付制度による会計処理及び報告」の範囲に含まれる給付制度

### プロジェクトの範囲の論点

- IASB も FASB も既存の基準において、財務諸表の表示の用語を定義していない。（1.19 項）両審議会は、プロジェクトの本フェーズは、財務諸表の完全なセットに含まれる財務情報の表示に焦点を当てなければならないと結論付けた。（1.20 項）
  - 主要な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やカテゴリーに集約し、どのような小計や合計を表示すべきか
- 財務諸表の表示の他の可能性のある特徴に関して、両審議会は以下のように指摘している。（1.21 項）
  - (a) 財務諸表の注記については、主要財務諸表の総合的な理解を維持又は改善しつつ、財務諸表の利用者が必要とする情報を提供する手段として、新しい開示を導入する可能性がある。
  - (b) 提案されている表示モデルと整合させるために既存の開示規定を改訂する可能性がある。
  - (c) セグメント情報については、提案されている表示モデルと整合させるために、従前とは異なる情報又は追加的な情報が必要となる可能性がある。
  - (d) 要約財務諸表又は中間財務諸表はフェーズ C で扱う。

- (e) 一株当たり利益その他の財務比率も範囲外であり、本プロジェクトにおいて SFAS 第 128 号「一株当たり利益」又は IAS 第 33 号「一株当たり利益」は改訂されない。
- (f) 経営者による説明、経営者による議論及び分析（MD&A）、非財務情報、予測財務情報は、完全な一組の財務諸表を構成しないため、範囲外である。

- 本プロジェクトは、個別の資産、負債、又は取引について他の会計基準において定められている認識又は測定に関する規定は扱わない。したがって、両審議会は以下に関する既存の規定を変更するかどうかについて、本プロジェクトにおいて検討しないこととした。（1.22 項）
  - (a) どの項目を、純利益の外のその他の包括利益において表示することを強制又は容認するか
  - (b) その他の包括利益の項目を純利益に組み替えなければならないか、組み替えるとするばいつ、どのようにこれを行うか

## 第 2 章：財務諸表の表示の目的及び原則

### 財務諸表の表示の目的

- 両審議会は、財務諸表の表示の 3 つの目的を提案しており、情報が財務諸表において以下のように表示されなければならないとされる。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アドバイザー・グループのメンバーから受けたインプットに基づいている。（2.4 項）
  - (a) 企業の活動の一体性ある財務的な像を描写する。
  - (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。
  - (c) 利用者が、期限到来時に財務上の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。

### 一体性の目的

- **企業は、自らの活動の一体性のある財務的な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。**（2.5 項）
- 一体性のある財務的な像とは、財務諸表間の項目の関係が明瞭であり、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。一体性の目的と整合する財務諸表は、情報が理解できるように、関連する情報を財務諸表間で明瞭に関連付ける形で、データを表示することになる。一体性の目的は、現行の企業の財務諸表において表示される情報の不整合に対処している。（2.6 項）
  - 例えば、営業活動キャッシュ・フローはキャッシュ・フロー計算書において区分

されているが、同様の区分は包括利益計算書や財政状態計算書には見られない。このため、利用者が、稼得利益の質を評価する上でよく行われる、営業利益と営業キャッシュ・フローを比較することが困難になっている。

- ▶ 同様に、財政状態計算書における営業資産及び営業負債を区分することで、利用者には主要な財務指標（例えば、正味営業資産利益率）を計算するためのより完全なデータが提供される。

### 分解の目的

- **企業は、自らの将来キャッシュ・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、財務諸表において情報を分解しなければならない。**（2.7 項）
- 財務諸表における分類は、本質的に類似する経済的特徴を有する項目を集約し、それらについて意味のある合計及び小計を提供し、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により分析を容易にする。（2.8 項）
- 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の目的向けの分析においては、合理的に同質的な項目のグループに分解された財務諸表が必要となる。項目が経済的に異なるものであれば、財務諸表の利用者は将来キャッシュ・フローを予測するに当たって、異なる形で考慮することを望むかもしれない。情報を分解し、より多くの行項目を表示することによりもたらされる追加的な情報は、財務諸表の利用者の、企業の財務上の成果の理解及び将来キャッシュ・フローの予測に資することができる。（2.8 項）
- 現行実務において、財務諸表は、性質の異なる項目を合計し、同一の経済事象に対して異なる形で反応することが多い。（2.9 項）
  - ▶ 固定の賃借料と変動の光熱費を合計し、他の一般管理費のように同一の行項目で合計金額を表示する企業を検討する。賃借料又は光熱費が企業の業績にとって重要である場合、それらを分解することで、財務諸表の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可能性がある。
- 分解の目的を適用する上で、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、財務諸表において追加的な行項目を含めなければならない。（2.10 項）
- 分解の目的は、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価をいうものの、両審議会は、財務諸表の利用者がしばしば、将来における価値創造に係る企業の予測の分析に将来キャッシュ・フローの期待を基礎とすることを理解している。このような分析は、収益の予測、収益の構成要素、又は特定活動から生み出されるキャッシュ・フローを含むことが多い。（2.11 項）

#### 流動性及び財務的弾力性の目的

- **企業は、利用者が、期限到来時に財務上の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。**（2.12 項）
  
- 両審議会は、財務上のコミットメント（営業上及び資金調達上のコミットメントを含む）を充足するための資源を企業が有することという意味で流動性を議論した。これらの資源には、将来キャッシュ・インフローを生み出すために、企業が資金調達を行う能力及び既存の資産を利用する能力が含まれる。（2.13 項）
- 財務的弾力性は、単に、対外債務や既存の負債を返済するための十分な資源を有しているというだけではなく、より広い概念である。それは以下の企業の能力にも関連する<sup>7</sup>。（2.13 項）
  - (a) 企業が投資についてリターンを稼得し、さらなる成長のために資金を投下する能力
  - (b) 予期しない資金需要及び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の有効な行動をとる能力

#### 【議論のための質問】

1 2.5-2.13 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、財務諸表の表示の他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、説明して下さい。

#### 財務諸表の表示の原則及び関連する適用指針

##### 財務諸表の一体性のあるセットの表示

- **財務諸表の一体性のあるセットを表示するため、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ている順序を揃えなければならない。**（2.15 項）

##### セクション及びカテゴリーへの情報の区分

- **企業は、価値を創造する（事業活動）方法に関する情報と、事業活動の資金提供又は資金調達する（財務活動）方法に関する情報とを区分して表示しなければならない。**（2.19 項）
  - (a) **企業は、営業活動に関する情報と投資活動に関する情報とを区分して表示するこ**

<sup>7</sup> FASB 概念基準書第 5 号「営利企業の財務諸表における認識及び測定」24 項脚注 13

とにより、事業活動に関する情報をさらに区分しなければならない。（2.31－2.33 項参照）。

- (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）とは区分して表示されなければならない。（2.34－2.36 項参照）。

- 企業は、廃止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。（2.20 項）
  
- 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、すべての他の情報と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、継続事業からの損益（事業活動からの損益と財務活動からの損益の合計）に関連する法人所得税費用に関する情報を区分して表示しなければならない。廃止事業及びその他の包括利益項目に関連する企業の法人所得税費用は、IFRSs 及び米国会計基準で要求されるように、包括利益計算書又は財務諸表の注記で表示されなければならない。法人所得税費用が所有者の立場での所有者との取引に関連し、かつ、IFRSs 又は米国会計基準が資本への直課を要求している場合、当該法人所得税費用は包括利益計算書ではなく、所有者持分変動計算書において表示されなければならない。（2.21 項）
  
- 上記原則を適用する企業は、下に掲げた表で例示されているセクション及びカテゴリで財務諸表の情報を表示しなければならない。（セクションの名称は、太字である；セクション内で要求されるカテゴリは、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、異なる順序でセクション及びセクション内のカテゴリ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を含んでいないため、本表に含まれていない。（2.22 項）

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> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 営業資産及び負債</li> <li>● 投資資産及び負債</li> </ul>	<b>事業</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 営業収益及び費用</li> <li>● 投資収益及び費用</li> </ul>	<b>事業</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 営業キャッシュ・フロー</li> <li>● 投資キャッシュ・フロー</li> </ul>
<b>財務</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務資産</li> <li>● 財務負債</li> </ul>	<b>財務</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務資産からの収益</li> <li>● 財務負債からの費用</li> </ul>	<b>財務</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務資産キャッシュ・フロー</li> <li>● 財務負債キャッシュ・フロー</li> </ul>

法人所得税	継続事業（事業及び財務）に関する法人所得税	法人所得税
廃止事業	廃止事業（税引後）	廃止事業
	その他の包括利益（税引後）	
所有者持分		所有者持分

意味のある小計の表示

- 企業は、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における各セクション及びセクション内の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。当該表示が財政状態及び財政状態の変動の理解に有用なものであり、3つの計算書において首尾一貫して表示される場合、企業は追加的な小計及び表題を表示することができる。（2.23 項）

【議論のための質問】

- 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されなければならないか、又は財務セクションのカテゴリーとして含められなければならないか（2.19(b)、2.36 及び 2.52–2.55 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廃止事業を表示することになる（2.20、2.37 及び 2.71–2.73 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）で廃止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

- 企業は、資産又は負債が企業内で用いられている方法を最善に反映するように、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、これを分類に関するマネジメント・アプローチという報告セグメント（当該用語は IFRSs 及び米国会計基準で定義されている）を複数有する企業は、当該項目が各報告セグメントで用いられている方法に基づいて、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。（2.27 項）
- 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としても、法人所得税セクション、廃止事業セクション及び所有者持分セクションで資産、負債及び所有者持分の項目を分類する場合、

企業は既存の基準を参照しなければならない。（2.36－2.38 項参照）（2.28 項）

- 情報を一体性があるように表示するため、企業は、資産、負債及び所有者持分項目の変動を、資産又は負債が財政状態計算書で分類されているのと同じ包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書のセクション及びカテゴリーで表示しなければならない。つまり、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当該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、営業資産及び負債に関連する収益、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。（2.29 項）
- 企業は、所有者持分計算書において、所有者の立場での所有者との取引に帰属する変動を表示しなければならない。（2.30 項）

#### セクション及びカテゴリーの定義付け

- 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。事業活動は、製品の製造又はサービスの提供のような、価値を創造することを意図して行われる活動である。
  - 事業セクションには通常、顧客、供給者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。当該取引は通常、企業の価値創造活動と直接関連するためである。（2.31 項）
- 事業セクション内の**営業カテゴリー**には、経営者が、企業が事業を行っている主要な目的と関連す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負債を使用する。
  - 営業資産及び負債におけるすべての変動は、包括利益計算書（既存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おいて表示されなければならない。（2.32 項）
- 事業セクション内の**投資カテゴリー**には、経営者が、企業が事業を行っている主要な目的と関連しない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リターンを生み出すために投資資産及び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は使用しない。
  - 投資資産及び負債のすべての変動は、包括利益計算書（既存の基準が変動をその他の包括利益の項目として認識することを求める場合を除く）及びキャッシュ・フロー計算書の投資カテゴリーにおいて表示されなければならない。（2.33 項）



- **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られなければならない。**財務資産及び財務負債は、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と考えている金融資産及び金融負債（当該用語は IFRSs 及び米国会計基準で定義されている）である。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に当たり、経営者は当該項目が、事業活動の資金調達を行うために用いられる他の手段と代替可能であるかを検討しなければならない。（2.34 項）
  - 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。資本は通常、価値創造（事業）活動に資金提供する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）から生じる負債を含める。
  - 分類に関するマネジメント・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、製造業の企業によって財務セクションで分類される項目は、金融サービス企業によって当該セクションで分類される項目とは異なるかもしれない。
  - 財務資産及び財務負債におけるすべての変動は、包括利益計算書（既存の基準が変動をその他の包括利益の項目として認識することを要求する場合を除く）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で表示されなければならない。
- 企業が営業活動、投資活動又は財務活動に関連して資産又は負債を明確に識別できない場合、企業は資産又は負債が営業活動に関連すると推定しなければならない。（2.35 項）
- **所有者持分セクションには、IFRSs 及び米国会計基準で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。**（2.36 項）
  - 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のような項目を含める。
  - 所有者持分に関連するすべてのキャッシュ・フローは、キャッシュ・フロー計算書における所有者持分セクションで表示されなければならない。
  - 所有者との取引に基づく所有者持分のすべての変動は、所有者持分変動計算書において表示されなければならない。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、包括利益計算書において表示されなければならない。
- **廃止事業セクションには、廃止事業（当該用語は IFRSs 及び米国会計基準で定義されている）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。**廃止事業の資産及び負債のすべての変動は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の廃止事業セクションで表示されなければならない。（2.37 項）

- 財政状態計算書の**法人所得税セクション**には、IFRSs 及び米国会計基準に従って認識されたすべての法人所得税資産及び負債（当期及び繰延）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で、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。（2.38 項）
- 3.55－3.62 項で説明されているとおり、両審議会の予備的見解は、企業が既存の規定に従って、包括利益計算書において法人所得税費用を配分しなければならないというものである。（2.38 項）
  - 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以外で、包括利益計算書の廃止事業セクション及びその他の包括利益セクションで、法人所得税費用の一部を表示する。

#### 追加的な分類指針

- 企業が資産及び負債を営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーに分類する方針は会計方針であり、会計方針の注記開示で説明される（4.2－4.4 項参照）。企業のカテゴリ分類方針の変更は、IFRSs 及び米国会計基準が要求するように、新しい分類方針の過年度への遡及適用を通して実行される。（2.41 項）
- 企業は、すべての現金を、財政状態計算書上、単一の行項目で表示し、現金を含むセクション又はカテゴリーは1つでなければならない。企業が現金を報告セグメント別に管理しており、2つ以上の報告セグメントにおいて現金が異なる機能を果たす場合のみ、企業は現金を複数のカテゴリーにおいて表示しなければならない。（2.44 項）
- IFRSs 及び米国会計基準は共に、年金を含む退職後給付制度について、制度資産及び給付債務を純額で表示することを要求しているため、提案されているモデルは、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することを企業に要求している。退職後給付資産又は負債の純額は、従業員に対する報酬に関連することから、企業がこれを営業カテゴリーに分類する可能性が非常に高い。（2.45 項）
- 一体性の目的に従い、企業は、関連する退職後給付費用（勤務費用、利息費用、制度資産からの収益を含む）及びキャッシュ・フローを、退職後給付資産又は負債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、退職後給付費用を同一のカテゴリーに分類することになるが、当該カテゴリーにおいてその構成要素を複数行に分けて表示することができる。（2.46 項）
- 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実務に基づいて行うことを提案している。したがって、普通株式に対する未払配当金及び関連するキャッシュ・フローは、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書上、財務負債カテゴリーに分類し、所有者持分セクションに分類してはならない。（2.48 項）

## 【議論のための質問】

- 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、2.34 及び 2.39－2.41 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はない理由。
- 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。その理由及びそうではない理由。
7. 2.27、2.76 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(c)項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、**既存のセグメント開示要求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：今日求めら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（2.31－2.33 項及び 2.63－2.67 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**と**財務負債カテゴリー**は適切に定義されているか（2.34 及び 2.56－2.62 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ているように財務資産及び財務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：目的と各財務諸表の原則の関係

#### 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

- 企業は、財政状態計算書の資産及び負債（廃止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小カテゴリーに分類しなければならない。但し、流動性に基づく表示によって、より目的適合的な情報が提供される場合を除く。流動性に基づく表示において、企業は、流動性の高い順又は低い順に資産及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。（3.2 項）

#### 【議論のための質問】

11 3.2 項では、流動性の順序での資産及び負債の表示によって、より目的適合的な情報が提供される場合を除き、企業は分類された財政状態計算書（資産及び負債の短期及び長期の小カテゴリー）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された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。

#### 財政状態計算書での現金の表示

- 現金同等物は、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。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。（3.14 項）

#### 【議論のための質問】

12 3.14 項では、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。

#### 異なる測定基礎を有する類似する資産及び負債の分解

- 企業は、異なる基礎で測定される、類似する資産及び類似する負債を分解し、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。（3.19 項）
- 両審議会は、企業の財政状態計算書において、項目を、その測定基礎に基づき別個に表示することによる追加的な情報は、財務諸表の利用者が、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に当たり役立つことから、分解の目的と整合している」と決定した。(3.20 項)

➤ 例えば、企業は、償却原価で測定される債券への投資と、公正価値で測定される債券への投資を合計し、合計額を単一の行項目で表示してはならない。

- 測定基礎に従って資産及び負債を分解する予備的見解は、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」及び SFAS 第 159 号「財務資産及び財務負債の公正価値オプション」の関連する規定と整合している。(3.21 項)

**【議論のための質問】**

13 3.19 項では、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。

資産合計及び負債合計

- 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。短期及び長期の小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。(3.22 項)

包括利益計算書

単一の包括利益計算書

- 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、すべての他のセクション（例えば、事業又は財務）と同等に目立たせて表示される別個のセクションで表示されなければならない。(3.24 項)

(a) 包括利益計算書は、当期純利益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。

- 連結子会社（及び比例連結のジョイント・ベンチャー [IFRSs]）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に関連する（又は関連することになる）かどうかを特定し、示さなければならない。(3.37－3.41 項参照) (3.25 項)

<sup>13</sup> その他の包括利益は、企業が、IFRSs 及び米国会計基準で要求されるか認められているように、純利益で直接認識しない収益及び費用項目を含んでいる。

- 企業は、既存の基準が要求する場合、それに従い、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。（3.26 項）
- IFRSs 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。（3.27 項）
  - IAS 第 1 号は包括利益を、単一の包括利益計算書、又は純利益を表示する計算書（損益計算書）と、純利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の 2 つの別個の計算書のいずれかの方法により表示することを要求している。
  - SFAS 第 130 号は同様の表示様式のほかに、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、当期の純利益と包括利益を表示することを要求している。
- 両審議会は、包括利益の表示については一様式のみを採用すべきであり、それは単一の包括利益計算書であるとの結論に至った。両審議会は、IFRSs 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減し、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。（3.28 項）
- 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。両審議会は、利用者が、非所有者との取引に基づく企業の純資産の変動のすべてに関する情報について、ただ 1 つの財務諸表に着目する必要があるため、収益及び費用項目のすべてを単一の包括利益計算書に含めることにより、利用者がその分析において当該情報を理解し利用しやすくなるとも考えている。（3.29 項）
  - 例えば、公正価値における実現及び未実現の両方の変動に関する情報は、包括利益計算書において表示される。
  - 当該計算書では、包括利益は、純利益及びその他の包括利益に分割されることになり、純利益を包括利益の構成要素の 1 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している。
- 両審議会は、包括利益の概念が最初に導入された時には、企業と財務諸表の利用者の双方にとって新しいものであったと指摘している。包括利益を表示する代替の様式を数年間認めたことで、財務諸表の作成者と利用者は新しい概念に馴染むことができた。

しかし、SFAS 第 130 号は施行されて今や 10 年以上となっている。IASB は最近、(2007 年に) IAS 第 1 号を改訂し、SFAS 第 130 号と同じ用語を用いて、包括利益の構成要素の表示について、同様の（より限定的な）選択肢を提供している。

▶ 両審議会は、同じ財務諸表において、包括利益の構成要素のすべてを表示する単一の様式で表示することを要求することにより、情報を見つけ出し、利用しやすいようにする時であると結論付けた。(3.30 項)

- 企業は、包括利益の構成要素のすべてを、単一の財務諸表において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、利用者は、その他の包括利益の情報に対して、それを見ることを期待する場所で表示されていると、より反応するようであり、予期しない場所に現れる場合、情報に対して反応できないという、いくつかの調査研究における証拠と整合している。(3.31 項)
- 包括利益計算書における情報の表示に関連する主要な論点の 1 つは、その他の包括利益の項目が、その他の収益又は費用項目すべてとは異なる方法で、引き続き表示されなければならないかどうかということである。3.24 項では、両審議会は、包括利益を構成するすべての項目が単一の包括利益計算書において表示されなければならないことを提案している。両審議会は、現行で純利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、以下の点を含めて、様々な見解を検討した。(3.32 項)
  - (a) その他の包括利益の項目のすべては、非所有者との取引に基づく資産及び負債の他の変動のすべてと同様に表示されなければならない。言い換えると、その他の包括利益項目を純利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、純利益に組み替える必要性と同様、削除されなければならない。
  - (b) 包括利益を構成する項目のうち、もしあれば、どの項目が、非所有者との取引に基づく資産及び負債の他の変動のすべてとは異なる方法で表示されなければならないかを決定する規準が確立されなければならない。
  - (c) 包括利益を構成する収益又は費用項目の中に、包括利益計算書において、純利益の外で区分して表示されるものがある場合、当該項目を純利益に翌期以降、組み替えないことについては、議論があるかもしれない。
- 上記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、認識及び測定を扱う必要があり、既存の会計基準を変更する必要がある。したがって、1.22 項で記載されているように、両審議会は、本プロジェクトにおいてさらに上記の見解を検討せず、既存の会計基準と整合するように、その他の包括利益の項目を表示に本プロジェクトの焦点を合わせることにした。(3.33 項)

### 【議論のための質問】

14 企業は、提案されているように（3.24－3.33 参照）、**単一の包括利益計算書**で包括利益及びその構成要素を表示しなければならないか。その理由又はそうでない理由。そうではない場合、どのように表示されなければならないか。

#### 包括利益の構成要素としての純利益

- 両審議会は、包括利益計算書において、一般に純利益と表わされるような、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。純利益は、事業、財務、廃止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。（3.34 項）
- 両審議会は、市場関係者の多くが純利益を有用な業績の測定値と考えており、純利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、分析の開始地点として、又は、企業の業績を示す主要な指標として、純利益を分析に利用している。両審議会は、包括利益計算書の提案されている様式は、純利益という指標を残しつつ、財務諸表の利用者に包括利益という概念に馴染んでもらうことを可能にすると考えた。（3.35 項）
- 2.23 項で提案されているとおり、企業は、包括利益計算書において、各セクション及びカテゴリーについて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、追加的な小計を表示することができる。例えば、企業に廃止事業がある場合、企業は、事業及び財務の各セクションの合計となる、継続事業からの損益という小計を表示することがある。（3.36 項）

#### 包括利益の構成要素としてのその他の包括利益

- 3.25 項において、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なければならない。（3.37 項）
  - (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利益で表示されるセクション又はカテゴリー
- キャッシュ・フロー・ヘッジは、変動金利の売却可能有価証券の利息のように、認識されている資産及び負債についての将来のキャッシュ・フローに関連していることがある。このようなキャッシュ・フロー・ヘッジに関連する利得又は損失について、その他の包括利益が関連するカテゴリーを特定することは容易である。（3.39 項）
- 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。（3.39 項）



- ▶ 例えば、キャッシュ・フロー・ヘッジが棚卸資産を購入する予定取引に関連する場合、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。
- 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（及び比例連結のジョイント・ベンチャー〔IFRSs〕）の為替換算調整勘定である。為替換算調整勘定が、財政状態計算書の複数の資産又は負債のカテゴリーに関連することがあるからである。（3.40 項）
- 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ことがあると考えた。（3.41 項）
  - ▶ 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（この例では、売却可能有価証券に関する利得又は損失）は、2行により表示し、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。

**【議論のための質問】**

15 3.25 項では、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してい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（3.37－3.41 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ない理由。

**収益及び費用項目の分解**

- 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ー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。（3.42 項）
  - ▶ 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、営業推進、又は管理等、企業が行う主要な活動をいう。（3.43 項）
- 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、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。（3.44 項）
  - ▶ 性質とは、類似する経済事象に対し同じように反応しない、資産、負債、並びに収益費用項目を識別する、経済的特徴又は属性をいう。性質別による分解の例には、収益合計を卸売りによる収益と小売りによる収益に分解することや、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が含まれる。（3.45 項）

- 機能別の小カテゴリ及び小カテゴリ内の性質別の情報を表示することにより、包括利益計算書が長くなりすぎたり、当該計算書における全体的な理解が阻害されたりすると経営者が考える場合、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）（3.46 項）
- 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目標を検討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ていたか、又は
  - (b) 関連するキャッシュ・フロー情報を分解する場合、
 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。（3.47 項）
- 分解が企業の将来キャッシュ・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・フローを予測するに当たって情報の有用性を高める範囲において、当該項目を性質別に分解しなければならない。（3.48 項）
- 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・フローを予測するに当たって情報の有用性が高まる場合、当該項目も包括利益計算書で区分して表示されなければならない。（3.49 項）

**【議論のための質問】**

16 3.42－3.48 項では、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。このレベルの分解により、資本提供者の立場での利用者に対して、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ない理由。

**包括利益計算書における法人所得税の配分**

- 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。この結果、企業は法人所得税セクションに追加して、廃止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を表示することがある。企業は、事業セクション、財務セクション又は当該セクション内のカテゴリに法人所得税を配分してはならない。（3.55 項）

- 既存の会計基準は、企業に期間中の法人所得税費用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（この手続きを法人所得税の期間内配分という）。（3.56 項）
  - 例えば、SFAS 第 109 号は、企業に法人所得税費用を、継続事業、廃止事業、異常項目、その他の包括利益、及び所有者持分に直課する項目に配分することを要求している。SFAS 第 109 号は、配分手続きの指針を定めている。
  - IAS 第 12 号「法人所得税」も同様の配分に関する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。
  
- 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について、(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する法人所得税の金額の合計を表示する方法のいずれかにより表示しなければならない。（3.57 項）

**【議論のための質問】**

17 3.55 項では、既存の会計基準に従って、包括利益計算書内で**法人所得税**を配分し表示しなければならないことが提案されている（3.56－3.62 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、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。

包括利益計算書における外国為替損益の表示

取引による損益

- **企業は、外貨建取引による損益（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損益純額の構成要素を含む）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。**（3.63 項）

**【議論のための質問】**

18 3.63 項では、企業は、外貨建取引による損益（機能通貨への再測定から生じる損益純額の構成要素を含む）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ことが提案されている。

- (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・フロー計算書における現金とは何か

- 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。(3.71 項)

### 現金同等物からのキャッシュ・フローの相殺（純額表示）

- 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ことであるが、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、現行の米国基準及び IFRSs 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、実質的に同じ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。(3.73 項)

- (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）。

- 両審議会は、今日現金同等物と考えられている短期投資に関するキャッシュ・フローは、実質的にすべてではないにしても、多くの場合、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きく増大することは、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

- 企業は、キャッシュ・フローが包括利益計算書及びキャッシュ・フロー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。(3.75 項)

**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**

- IFRSs 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・フローを表示することも容認している。（3.76 項）
  - 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、純利益から始まり、期間中にキャッシュ・フローをもたらさなかった項目（例えば、減価償却費や、受取債権、支払債務、その他の運転資本勘定の増減）について調整する。
  - 間接法を用い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、純利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。
  
- 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。（3.77 項）
  - 間接法は、営業キャッシュ・フローの合計を、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。その効果は、損益計算書において、純利益を導出するために、期間中の所有者持分の変動から始まり、期間中に純利益に影響しなかった項目（例えば、配当の支払いや新株の発行、自己株式の買入れ）について戻入することとほとんど同じである。
  - 間接的な損益計算書の表示は、株主、貸付者、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・フローを作成することを試みていると述べている。
  
- 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 2.5－2.13 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している。（3.78 項）
  - (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とって非常に有用であることがある

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関する情報は、債務を返済し、営業活動（operations）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。

■ 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長所は、純利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問題を要求してきた。（3.79 項）

- 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、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。

■ 両審議会は、間接法によってもたらされる調整情報に財務諸表の利用者が関心を持っていることを承知しているが、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。両ボードは、以下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。（3.80 項）

- (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明細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、純利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。（4.19－4.46 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。）

**【議論のための質問】**

19 3.75 項では、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、意思決定に有用である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（3.75－3.80 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 及び 4.45 項参照）。

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費用を考慮しなければならないか（3.81–3.83 項参照）。1 回限りの適用の費用と継続的な適用の費用とを区別して下さい。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。

### 所有者持分変動計算書

■ 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。（3.84 項）

(a) 当期の包括利益合計。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個に示す。

(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別個に開示する。

(i) 純利益

(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、所有者による拋出と所有者への分配、及び支配を喪失する結果とならない子会社に対する所有者持分の変動を別個に示す。

(c) 所有者持分の各構成要素について、IFRSs 又は米国会計基準で認識されており、表示される最も古い期間の期首における、遡及適用又は遡及的修正再表示の影響。

### 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

■ 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で分類されている資産及び負債を認識するか、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。当該取引をバスケット取引という。

▶ バスケット取引の典型例は、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、次に取得企業の既存の資産及び負債と連結される。（3.88 項）

■ 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分類し、表示しなければならないということが合理的と考えられる。しかし、バスケット取引により、収益又は費用項目、及び収入又は支出も生じる結果となることがある。（バスケット取引から生じる収益又は費用項目をまとめてバスケット取引の影響という。）（3.89 項）

■ 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明確ではない。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の支配の獲得又は支配の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中には、バスケット取引の定義を満たすものもある。

- 両審議会は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、どのようにバスケット取引の影響を分類し表示するかに関する予備的見解に達しなかった。その代わりに、両審議会は、当該論点に関するコメント回答者の見解を求めることにした。両審議会は、影響が以下のいずれになるべきかが根本的な決定になると指摘している。

(3.90 項)

- (a) 複数のセクション又はカテゴリーに分類し、影響の合計は配分されることが要求される。
- (b) 単一のセクション又はカテゴリーに分類し、影響の合計は配分することは要求されない。

**【議論のための質問】**

21 3.88－3.95 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**

**分類に関する会計方針**

- 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を説明しなければならない。(4.2 項)

**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**

- 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。(4.5 項)

**契約上の満期日明細表**

- 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日に関する情報を表示しなければならない。(4.7 項)



- 企業は、財務諸表の注記で、契約上の長期の資産及び負債の満期日に関する情報を表示しなければならない。（4.11 項）

**【議論のための質問】**

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。但し、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。

**調整表**

- 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。（4.19 項）
  - (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 (accrual) (契約上の発生計上項目及び減価償却費のような規則的な配分を含む)
  - (c) 再測定のうち、継続的な公正価値の変動<sup>17</sup>又は継続的な評価額の修正<sup>18</sup>
  - (d) 再測定のうち、継続的な公正価値の変動又は継続的な評価額の修正以外のもの

**調整表に関する予備的見解の根拠**

- 両審議会は、利用者が、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等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。（4.22 項）
- 両審議会は、持続性 (persistence) の特徴と測定の主観性 (subjectivity) 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と思われるため、これらに従って、包括利益を分解することに焦点を置くこととした。（4.23 項）
- 包括利益の項目（収益、費用、利得又は損失）は、収益項目の将来の金額を示す場合、

<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として定義される。

<sup>17</sup>公正価値の変動 (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。継続的な公正価値の変動は、米国会計基準が「継続的に」（当該概念は、SFAS157 号「公正価値測定」の 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>評価額の修正 (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、正味実現可能価額を含む。継続的な評価額の修正は、IFRSs が毎期（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。

持続的 (*persistent*) である。(4.24 項)

- 包括利益の項目は、収益項目を生み出す資産又は負債の金額の測定に当たり、判断が求められる場合、主観的 (*subjective*) である。持続性と主観性の概念は異なるものの、実務では、両者は重複するかもしれない。包括利益項目の主観性が増加する結果、その持続性は減少する。(4.26 項)
- 両審議会は、持続性、測定の主観性、又は両方における体系的な相違を示す包括利益の構成要素を識別するため、利用者からのフィードバックと学術研究に依存した。これらの結論は、発生主義会計は、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利益計算書で有用な情報を提供するとの見解と整合している。(4.26 項)
- 包括利益計算書における情報の既存の表示は、分析に当たり、再測定による利得及び損失を、他の発生計上項目及びキャッシュ・フローとは区別したい利用者を欲求不満にさせることが多い。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。(4.28 項)
- 両審議会は、調整表が公正価値の利用に関して、より透明性を提供しなければならないと考えた。利用者は、公正価値の再測定による利得又は損失と包括利益の他の構成要素とを混同する結果、財務業績の分析が困難となることを懸念している。これらの収益構成要素を調整表で区分して表示することでより効率的な分析を可能にしなければならない。(4.29 項)

## 包括利益の構成要素の分解

### 現金及び発生計上項目の構成要素の分解

- 企業は、包括利益の基礎となる純資産の変動を現金及び発生計上項目の構成要素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、発生計上項目の構成要素よりも、稼得利益及びキャッシュ・フローに係る稼得利益の高い持続性を有する傾向にあるという学術研究による証拠と整合している。これに係る理由の1つは、収益の発生計上項目の構成要素が見積りと経営者による主観的規準の使用を含むことが多いということである。(4.31 項)
  - (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う場合に表示することになる収益を表示する。
  - (b) 発生計上項目の構成要素は、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、公正価値の再測定のような、事象及び状況による負債及び非現金資産の変動が含まれる。4.33－4.41 項で議論しているように、発生計上項目の構成要素は、4.19 項で提案され

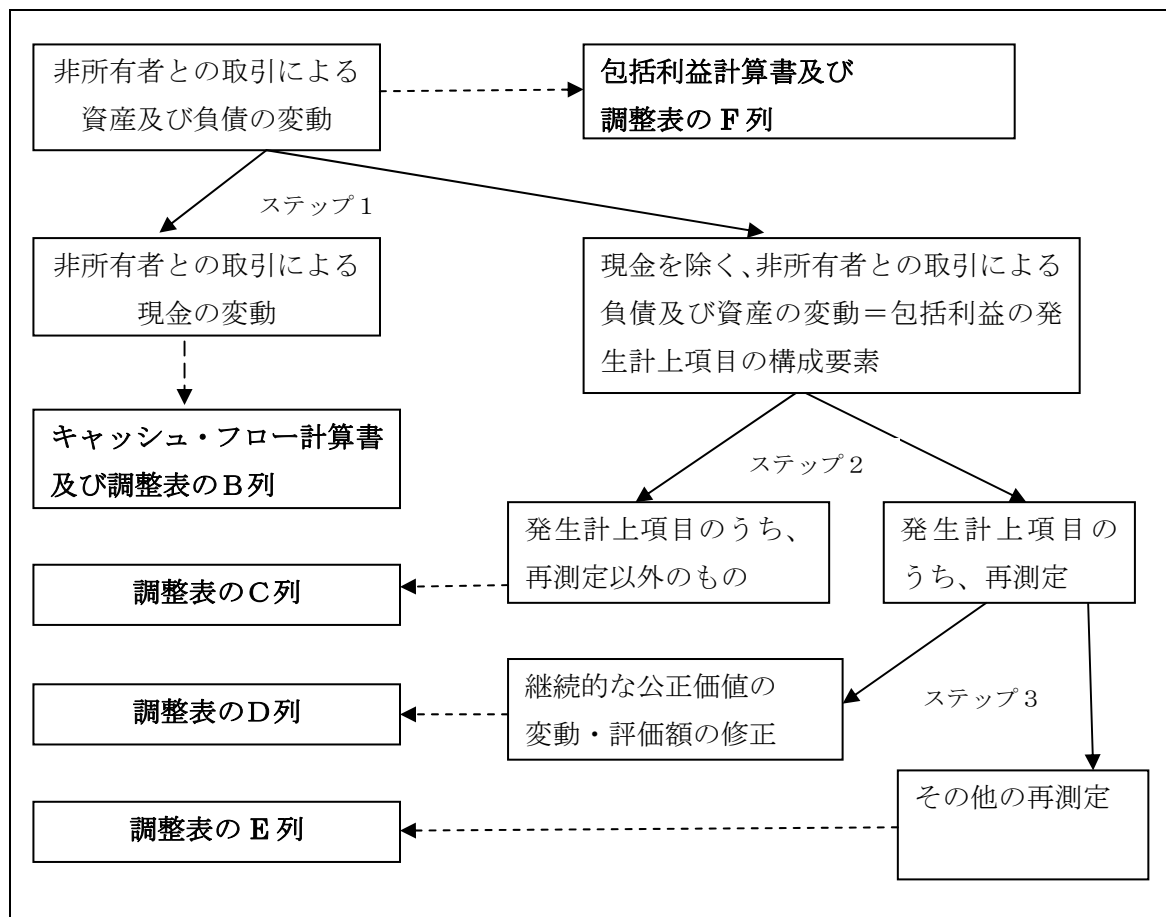
ている 3 つの構成要素(b)－(d)を包含している。

- 両審議会は、継続的な公正価値変動・評価額の修正は、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されなければならないかを検討した。両審議会は、SFAS 第 157 号の公正価値再測定に関する拡張開示は十分であり、したがって、継続的な公正価値変動・評価額の修正のさらなる分解は不要であると結論付けた。（4.41 項）

### 分解過程のダイアグラム

- 以下の図は、上記項で説明された包括利益の構成要素を分解するための過程の概要を示すダイアグラムである。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。（4.44 項）

図表 A



### 調整表の作成

- 包括利益を分解する原則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

表を作成することが求められる（付録 A の完全な例示参照）。(4.45 項)

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	発生計上項目の構成要素					
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、その他	継続的な公正価値の変動・評価額の修正	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、法人所得税及び廃止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及び発生計上項目の構成要素に分解することから現金構成要素（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’）を表す。
- (c) C-E 列は、包括利益の 3 つの発生計上項目の構成要素を含む。C 列には、‘発生計上項目のうち、再測定’とは区分して‘発生計上項目のうち、再測定以外のもの’を含む（図表 A のステップ 2 参照）。C 列には以下を含む。
- (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) 再測定による発生計上項目が分解される場合、D 列は‘継続的な公正価値の変動・評価額の修正’を含み、E 列は再測定による‘すべての他の変動’を含む（図表 A のステップ 3 参照）。したがって、D 列は、各期末での公正価値から公正価値 (FASB) 又は現在価値から現在価値 (IASB) による資産及び負債の再測定の影響額を含む。例には、売買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の選択肢を用いた金融資産又は金融負債の公正価値の変動、IAS 第 16 号で認められている有形固定資産の再評価に関する利得又は損失が含まれる。
- (e) E 列は、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利得又は損失を含む、再測定によるすべての他の変動を包含する。
- (f) F 列は、包括利益計算書で表示されている金額を含み、B、C、D 及び E 列の合計である。
- (g) 調整表は G 列、すなわち包括利益計算書における事業、財務、法人所得税、廃止

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。

- 上記では、包括利益を分解することに焦点を置いているが、調整表はキャッシュ・フロー計算書から始まっている。研究者が、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ことを提案しているため、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。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記号で表示され、資産を増加させる（又は負債を減少させる）項目が正の記号で表示されるからである。（4.46 項）

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、継続的な公正価値の変動又は継続的な評価額の修正、(d)再測定のうち、継続的な公正価値の変動又は評価額の修正以外のもの。

(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の論理的根拠を説明して下さい。

(c) 4.31、4.41 及び 4.44－4.46 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の変動のさらなる分解を取扱うべきか（4.42 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－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）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を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。

### 非経常的及び低頻度の事象又は取引

- **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]（4.38 項）

**【議論のための質問】**

26 FASB の予備的見解は、調整表の備忘列が、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を提供し得るというものである（4.48－4.52 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 特有の議論のための問題】**

27 1.18(c)項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下さい。