

【論点6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目

検討事項

1. 国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」（以下「IAS第1号」という。）は、貸借対照表及び損益計算書の最低限の表示科目の他、流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準を定めている。ここではIAS第1号との比較に照らして、国際的なコンバージェンスの観点から、これらの点について我が国会計基準の見直しが必要かどうかを検討する。なお、損益計算書の表示科目については論点4及び論点5で取扱っているため、ここでは貸借対照表に係るもののみを取り上げる。

流動固定区分

2. 我が国では、貸借対照表において、資産は、流動資産に属する資産、固定資産に属する資産及び繰延資産に属する資産に区別しなければならないとされている（企業会計原則第三・4（一））。また、負債は、流動負債に属する負債と固定負債に属する負債とに区別しなければならないとされている（同（二））。流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準は、債権及び債務の種類に応じて異なる定めを設けている（企業会計原則注解16）。例えば、売掛金や買掛金等のように企業の主目的たる営業取引により発生した債権及び債務は流動資産又は流動負債に属するものとされ（正常営業循環基準）、貸付金や借入金等のように企業の主目的以外の取引によって発生した債権及び債務は貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に決済されるかどうかを基準として区分される（1年基準）。また、現金預金については原則として流動資産に属し、売買目的有価証券についても流動資産に属するとされている。
3. これに対してIAS第1号では、次の場合に資産を流動資産に分類しなければならないとしている（第66項）。
 - (1) 企業が、企業の正常営業循環期間において、当該資産を実現させる予定であるか又はその間に販売若しくは消費することを意図している場合
 - (2) 企業が、主として売買目的で当該資産を保有している場合
 - (3) 企業が、報告期間後12か月以内に当該資産を実現させる予定である場合
 - (4) 報告期間後少なくとも12か月の間に債務を決済するために交換又は使用されることが制限されている場合を除き、当該資産が現金または現金同等物である場合
 また、次の場合に、負債を流動負債に分類しなければならないとしている（第69項）。
 - (1) 企業が当該負債を企業の正常営業循環期間において決済する予定である場合
 - (2) 企業が、主に売買目的で当該負債を保有している場合
 - (3) 当該負債が報告期間後12か月以内に決済されることになっている場合
 - (4) 企業が報告期間後少なくとも12か月間、負債の決済を繰延べることのできる無条件の権利を有していない場合

貸借対照表の表示科目

4. 我が国の企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）は、連結貸借対照表の表示方法に関して、大まかな区分を定めている。また、企業会計原則をはじめとして、財務諸表等規則、連結財務諸表規則、あるいは企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」において貸借対照表及び連結貸借対照表に区分掲記すべき項目、区分の名称及び当該区分に含まれる項目の内容が流動・固定の別にそれぞれ詳細に定められている。
5. 一方、IAS 第 1 号は、有形固定資産、投資不動産、無形資産等、財政状態計算書に掲記する最低限の項目を列挙するのみ（第 54 項）であり、企業の財政状態を理解するのに役立つ場合には追加的な表示項目、見出し及び小計の表示を行うこととしている（第 55 項）。また、流動・固定の区分は第**エラー！参照元が見つかりません**。項で示した規準に従って表示するという原則が示されているだけ（第 66 項及び第 69 項）であり、繰延税金資産（負債）を流動資産（負債）として分類してはならないという定め（第 56 項）を除いては、どの項目が流動あるいは固定に分類されるのかを具体的に定めていない¹。ただし、IAS 第 1 号は、分類された各表示項目のより詳細な内訳を財政状態計算書又は注記のいずれかで開示することを求めており（第 77 項）、その具体的な内容については別個の基準において定めることとしている（第 78 項）。

今後の方向性

6. IAS 第 1 号が定めている表示科目については、すでに我が国の企業会計基準及び関係諸法令等によって個々に対応がなされており、実務における実質的な差異は小さいものと考えられる。したがって、表示科目について短期的な対応を検討する必要性はないと考えられる²。

¹ IASB が今年 3 月に公表した公開草案「法人所得税」では、情報の有用性の観点から、繰延税金資産（負債）を流動資産（負債）と固定資産（負債）に区分して表示することを提案している。

² 財務諸表の表示に関する IASB と FASB の共同プロジェクトは、2008 年 10 月にディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」を公表し、現行の IAS 第 1 号とは異なる表示が提案されている。

【論点7】その他

検討事項

1. 国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」（以下「IAS第1号」という。）は、財務諸表の一般的特性として、適正な表示と国際財務報告基準（IFRS）への準拠、継続企業、発生主義会計、重要性と合算、相殺、報告の頻度、比較情報及び表示の継続性などを定めている。また、IAS第1号は注記事項についても定めている。ここではIAS第1号との比較に照らして、国際的なコンバージェンスの観点から、上記の点について我が国会計基準の見直しが必要かどうかを検討する。

一般的特性

（適正な表示）

2. 我が国において、企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならないとされている（企業会計原則第一・1）。この真実性の原則への準拠は、明瞭性の原則及び継続性の原則と併せて、財務諸表等規則（第5条第1項）及び連結財務諸表規則（第4条第1項）にも定められている。財務諸表等規則及び連結財務諸表規則は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うことを求めている（財務諸表等規則第1条第1項及び連結財務諸表規則第1条第1項）。どのような場合に適正な表示が達成されるかについては、会計基準としては示されておらず、監査基準において、監査意見の形成と表明に当たっての監査人による判断の規準として示されている（監査基準第四・一2）。
3. 一方、IAS第1号では、財務諸表は、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローを適正に表示しなければならないとしており、フレームワークに定める資産、負債、収益及び費用の定義と認識規準に従って、取引及びその他の事象や状況を適正に表示することが要求されている。すなわち、必要な追加開示を伴ったIFRSの適用により、適正表示を達成した財務諸表が得られると推定される（第15項）。また、財務諸表がIFRSに準拠する企業は、注記においてIFRSに準拠している旨を明示的かつ留保条件なしに記載しなければならないとしている（第16項）。
4. IAS第1号では、IFRSの中のある定めに従うことが概念フレームワークに定める財務諸表の目的に反するほどの誤解を招くと経営者が判断する極めて稀なケースにおいては、その定めから離脱するとともに一定の開示を行うことが定められている（第19項及び第20項）。また、規制上の枠組みで離脱が禁止されている場合には、一定の開示を行うことによって、その問題となる定めに従うことにより誤解を生じる部分をできる限り軽減させることが求められている（第23項）。
5. 米国会計基準においては、このような離脱に関する定めはない。

（継続企業の前提）

6. 我が国では、平成14年1月の監査基準改訂によって、継続企業の前提について監査人が検討するという取扱いが導入された。これを受けて日本公認会計士協会は、国際的な実務慣行等を参考に、継続企業の前提に関する開示実務の確立に向けた当面の考え方を示すものとして、監査委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」を公表している。一方、財務諸表等規則及び連結財務諸表規則等の関係府令においても対応が図られ、継続企業の前提に関する注記は財務諸表等規則（第8条の27）及び同ガイドライン（8の27-1から27-5）並びに連結財務諸表規則（第15条の22）及び同ガイドライン（15の22）に規定されている¹。
7. 前項の定めにより、貸借対照表日（連結決算日）において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、次に掲げる事項を注記しなければならないとされている（ただし、貸借対照表日（連結決算日）後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要しない）。
- (1) 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
 - (2) 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
 - (3) 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
 - (4) 当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しているか否かの別
- このように、我が国においては監査基準及び公認会計士協会の監査委員会報告等の文書並びに開示制度等において、経営者による継続企業の前提に関する判断が、監査における二重責任の原則の下に財務諸表作成の一環として行われることを所与としているものの、経営者が当該判断を行うに際して準拠すべき規準は会計基準としては存在していない。
8. 一方、IAS第1号では、経営者が継続企業としての存続能力に対して重要な疑問を生じさせるような事象又は状態に関する重要な不確定事項を発見したときは、企業はその不確定事項を開示しなければならないとしている（第25項）。また、企業が財務諸表を継続企業の前提で作成していない場合には、企業はその事実を財務諸表作成の基礎及び当該企業が継続企業とは認められない理由とともに開示しなければならないとしている（同項）。
9. 米国においては、我が国と同様に監査基準で取り扱っていたが、FASBから2008年10月に公開草案「継続企業の前提（Going Concern）」が公表され、継続企業の前提に関する注記について会計基準に定める方向となっている。

¹ なお、会社計算規則においても継続企業の前提に関する注記が求められている（第100条）。

（発生主義会計）

10. 我が国において、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならないとされている（企業会計原則第二・1A）。
11. IAS 第1号では、キャッシュ・フロー情報を除いて、発生主義会計により財務諸表を作成しなければならないとしている（第27項）。

（重要性と合算）

12. 我が国において、重要性の原則は表示に関しても適用され（企業会計原則注解1）、金額の重要性に応じて別掲が求められたり、一括表示が許容されたりしている。
13. IAS 第1号では、類似項目の分類に重要性がある場合、それらを財務諸表上で区別して表示しなければならないが、重要性がない場合は別として、性質又は機能に類似性がない項目を区別して表示しなければならないとしている（第29項）。
14. 米国会計基準においては、概念書第2号「会計情報の質的性格」において重要性に関する記述がみられるほか、各基準書の本文末尾には重要でない項目に適用することを要しない旨が明記されている。

（表示方法）

15. 我が国においては、総額主義の原則により、費用及び収益を総額によって記載することが原則とされ、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならないとされている（企業会計原則第二・1B）。同様に、資産、負債及び資本についても、総額によって記載することが原則とされ、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならないとされている（企業会計原則第三・1B）。
16. IAS 第1号では、IFRS で要求されるか許容される場合を除き、資産と負債、又は収益と費用を相殺してはならないとしている（第32項）。
17. 米国会計基準においても、資産と負債の相殺は、法的に相殺が可能なものを除き、一般に認められていない。

（報告の頻度）

18. 我が国において、財務諸表の報告頻度は、会社法（第435条第2項、第444条第3項、第617条第2項）及び金融商品取引法（第24条第1項、第24条の4の7）等の法令により規定されている。会社の場合には事業年度（原則として1年を超えることができない²）ごとに計算書類を作成することが求められているため、最低でも1年に1

² 会社計算規則第59条第2項では、事業年度の末日を変更する場合においては変更後の最初の事業年度について1年6か月まで延長できるとされているものの、法人税法との関係から、実際には1年を超えるこ

回は財務諸表が作成されることとなる³。

19. 一方、IAS 第1号では、完全な一組の財務諸表（比較情報を含む）を少なくとも年に1回は報告しなければならないとしている（第36項）⁴。

（比較情報）

20. 我が国において、比較情報の記載を直接的に定めた会計基準はないが、企業内容等の開示に関する内閣府令が定める様式の「記載上の注意」においては最近2事業年度（連結会計年度）の財務諸表の比較が求められており、財務諸表等規則（連結財務諸表規則）に示されている財務諸表（連結財務諸表）の様式はいずれも2期間の比較となっている。
21. IAS 第1号では、当期の財務諸表で報告されたすべての金額について、前期との比較情報の開示を求めている（第38項）。企業が遡及的に会計方針を適用した場合、財務諸表中の項目の修正再表示をした場合、若しくは財務諸表中の項目の組替えをした場合には、開示される最も古い期間の期首の財政状態計算書を含む3つの財政状態計算書を表示しなければならないとしている（第39項）⁵。また、当期の財務諸表の理解に役立つ場合には、記述的な情報による比較情報も含めるものとしている（第38項）。

（表示の継続性）

22. 我が国において、会計処理の継続適用を要求することによって経営者による利益操作を防止し、財務諸表の期間相互の比較可能性を確保するための定めとしては「継続性の原則」（企業会計原則第一・5）があるが、これは会計処理の原則又は手続の継続適用を求めるものであって、表示の継続性を直接的に定めたものではない⁶。表示の継続性を直接的に求めているのは財務諸表等規則（第5条第2項）及び連結財務諸表規則（第4条第2項）である。そこでは財務諸表（連結財務諸表）に記載すべき事項で同一の内容のものについては、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表（連結財務諸表）を作成する各時期（各連結会計年度）を通じて、同一の表示方法を採用しなければならないとしている。

とはできないものと考えられている。

³ 金融商品取引法第24条第1項に基づき有価証券報告書を提出しなければならない会社で、その事業年度が3か月を超える場合は、当該事業年度の期間を3月ごとに区分した各期間ごとに四半期報告書を作成し提出することが求められている。

⁴ 頻度については規定していないものの、1事業年度全体よりも短い期間に関する財務報告書を作成する場合における認識、測定及び開示の原則を定めるものとして、IAS 第34号「中間財務報告」が存在している。

⁵ 企業会計基準公開草案第33号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第32号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準の適用指針（案）」においては、遡及的な会計方針の適用等を行う場合に、最低限3つの貸借対照表等の表示を求めることまでは提案していない。

⁶ 企業会計基準公開草案第33号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第32号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準の適用指針（案）」においては、表示の継続性を確保する提案を行っている。

23. IAS 第1号は、別の表示又は分類の方がより適切であることが明らかな場合又は IFRS が表示の変更を求めている場合を除いて、財務諸表上の項目の表示と分類をある期から次の期へと維持しなければならないとしている。

注記事項

24. 我が国において、財務諸表に注記されるべき事項は、企業会計原則をはじめとして、様々な個別の会計基準によって定められている。
25. 一方、IAS 第1号において、注記は、財務諸表上に表示される以外の情報であり、財務諸表上の項目の説明や個別の項目への分解及び認識の規準を満たしていない項目についての情報を記載するものとされている（第7項）。具体的には、注記は、財務諸表の表示の基礎及び採用している会計方針に関する情報（第112項(a)）、IFRS で要求される情報のうち財務諸表のどこにも表示されていないものの開示（同項(b)）、及び財務諸表のどこにも表示されていないが、それらの理解に関連性のある情報（同項(c)）を提供することとされている。

今後の方向性

26. IAS 第1号が定めている一般的特性及び注記事項等については、すでに我が国で一般に公正妥当と認められた企業会計の基準、監査基準等及び関係諸法令等によって個々に対応がなされており、実務における実質的な差異は小さいものと考えられる。ただし、比較的重要と考えられる会計基準上の相違として以下の点が挙げられる。
27. 第1に、継続企業の前提に関する注記について、IAS 第1号は会計基準として定めている（第8項）が、我が国においては監査基準等及び開示規制の枠組みの中で取り扱われている（第6項及び第7項）。米国における取扱いは、我が国と同様に、会計基準ではなく監査基準の定めによっていたが、FASB は、IFRS とのコンバージェンスの観点から、継続企業の前提に関する定めを米国会計基準の中に織り込むことを決定し、同年10月に公開草案「継続企業の前提 (Going Concern)」を公表している（第9項）。この点については、法令や監査基準等を含めた開示制度全体として見れば、我が国の実務における開示情報は国際的な会計基準において提供される情報と実質的な差異はほとんどないと考えられる。ただし、継続企業の前提に関する開示は財務諸表における重要な注記事項となるものであるため、国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る観点からも会計基準で取り扱う方が適切であるとする意見もある。この点については、コメントを踏まえ、引き続き検討することが適切と考えられる。
28. 第2に、IAS 第1号では必要な追加開示を伴った IFRS の適用により適正な表示が達成された財務諸表が得られると推定され、IFRS に準拠している旨を注記することが求められている（第3項）。一方、我が国では、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って真実な報告がなされるときに、当該財務諸表は適正に表示されているも

のとされていると考えられる（第2項）。この点については、現時点において会計基準にこのような注記の定めを置くことを必要とする状況にはないことから、本プロジェクトにおける検討対象としないことが考えられる。

29. 第3に、IAS第1号は、IFRSの中のある定めに従うことが概念フレームワークに示された財務諸表の目的に反するほどに誤解を招くものと判断される極めて稀な場合には、その定めから離脱することを求めている（第4項）。一方、我が国の会計基準には一定の場合に一般に公正妥当と認められる企業会計の基準から離脱することを要求又は許容する定めはない。この点については、概念フレームワークの位置づけとも密接に関係する問題と考えられるため、本プロジェクトにおける検討対象としないことが考えられる。