

[草案] 結論の根拠 **公開草案「財務諸表の表示」**

この結論の根拠[案]は、基準案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

- BC1 この結論の根拠[案]は、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が公開草案「財務諸表の表示」を作成した際の検討事項をまとめている。議論での重点の置き方は、個々の審議会メンバーにより異なるものであった。
- BC2 本公開草案は、それぞれの審議会が財務諸表表示プロジェクトのフェーズAで至った結論を再検討せずに引き継いでいる。さらに、IASBの公開草案は、IAS第1号「財務諸表の表示」の一部を再検討せずに引き継いでいる。引き継いだ結論は、基準案の中でかっこ書きされており、特に次の論点が含まれている。
- (a) 完全な1組の財務諸表
 - (b) 報告の頻度
 - (c) 適正な表示と国際財務報告基準(IFRS)への準拠
 - (d) 継続企業
 - (e) 発生主義会計
 - (f) 表示の継続性
- BC3 この結論の根拠[案]は、IAS第1号の規定のうちIASBが再検討しなかったものについては議論していない。しかし、FASBがフェーズAで行った決定でIAS第1号と同様のものについては議論している。FASBはそれらの決定を公開草案でコメントを求めるために公開しているからである。

背景

- BC4 2001年9月に、IASBは業績報告プロジェクトを検討項目に加えた（2006年3月に名称が「財務諸表表示プロジェクト」に変更された）。このプロジェクトの目的は、損益計算書に表示される情報の有用性を高めることであった。IASBは、収益及び費用の報告に関して考え得る新たなモデルを開発し、そのモデルに関するパイロット・テストとフィールド・テストを実施した。同様に、米国ではFASBが2001年10月に業績報告に関するプロジェクトを検討項目に加え、モデルを開発し、そのモデルについての調査や利用

者とのインタビューを実施した。関係者は両方のモデルについて懸念を示し、両者が異なっていることにも懸念を示した。

BC5 2004年4月に、IASBとFASBは、財務諸表表示を共同プロジェクトとして進めることを決定した。両者の合意は、当プロジェクトは表示を取り扱い、損益計算書だけでなく、完全な1組の財務諸表を構成する他の計算書も取り扱うというものであった。両審議会は、このプロジェクトを2つのフェーズに分けて進めることを決定した。フェーズAは、完全な1組の財務諸表を構成し、表示が要求されている期間に係る計算書を取り扱う。フェーズBは、財務諸表における情報の表示に関するさらに基本的な論点を取り扱う。これには次のものが含まれている。

- (a) 各計算書における情報の分解に関する原則
- (b) 各計算書に表示すべき合計及び小計
- (c) キャッシュ・フロー情報の表示について単一の方式を要求すべきか

BC6 2006年3月に、フェーズAの作業の結果として、IASBはIAS第1号の修正案の公開草案「改訂された表示」を公表した。IASBは130通のコメントを受け取った。当該公開草案は、包括利益の表示に影響を与える修正を提案したが、他のIFRSで要求されている具体的な取引その他の事象の認識、測定又は開示の変更は提案していなかった。また、IAS第1号をFASB会計基準コード化体系のTopic 220「包括利益」にほぼ合わせるものでもあった。当該公開草案へのコメントの検討後に、IASBはIAS第1号の改訂版を公表した。FASBはフェーズAとBの論点を合わせて検討することにしたので、フェーズAの論点についての公開草案は公表しなかった。

BC7 両審議会は、フェーズAの論点の検討を完了後、フェーズBの論点の検討を開始した。2008年10月に、両審議会は、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、フェーズBの論点についての当初の審議を完了した後に公表した。コメント期間は2009年4月14日に終了した。両審議会は、227通のコメントを受け取った。両審議会は、2009年7月から2010年4月まで、ディスカッション・ペーパーで提案された表示モデルについて審議した。

BC8 2009年に、両審議会は、その他の包括利益の表示を財務諸表表示プロジェクトとは別個のプロジェクトで検討することを決定した。両審議会は、全体的な包括利益計算書における包括利益の報告に関する別個ではあるがコンバージェンスしたガイダンスをできるだけ速やかに公表するために共同で作業している。両審議会がこの問題を緊急に扱うこ

とにしたのは、その他の包括利益の他のプロジェクトへの重要度が増しているからである。特に金融商品と退職後給付のプロジェクトでは、その他の包括利益の内訳項目が導入されたか又は提案されている。両審議会は、この論点への一般の関心が相当あることも認識した。2010年5月に、IASBは公開草案「その他の包括利益の項目の表示」を公表し、FASBはTopic 220「包括利益」の会計基準更新書案を公表した。

便益とコスト

- BC9 IASBとFASBは、それぞれ基準設定活動の指針となる原則を設けており、その原則の1つは、特定の情報を報告することによる便益がその情報の提供と利用により生じるコストを正当化できる可能性が高い場合にのみ、基準を公表するというものである。主要なテーマに関する公開草案を開発する際に、IASBとFASBが判断しようと努力することは、提案している基準が重要なニーズを満たすかどうか、及びその基準に従うために課されるコストが、他の選択肢との比較において、それにより生じる情報の便益との関係で正当化されるかどうかである。財務報告の基準案を開発する際に、両審議会は、財務情報の作成者及び利用者、研究者等から、その基準の便益とコストの予想される内容と分量に関する情報を求める。ほとんどの場合、評価の基礎となるのは定量的情報と定性的情報の組合せである。
- BC10 財務情報の作成者は、財務情報の収集、加工、検証及び配布に関わる労力の大半を負担するが、利用者がリターンの減少という形でそれらのコストを最終的に負担する。財務情報の利用者には、提供される情報の分析及び解釈のコストも生じる。必要な情報が提供されない場合には、その情報を他から入手するか又は見積るための追加的なコストも利用者に生じる。
- BC11 目的適合性があり、表現しようとしているものを忠実に表現する財務情報を報告することは、利用者がより高い信頼性をもって意思決定を行うのに役立つ。これは、資本市場の機能の効率を高め、経済全体にとっての資本コストを低くすることになる。個々の投資家及び融資者その他の債権者も、より詳しい情報に基づいて意思決定を行うことにより便益を受ける。
- BC12 ある基準のコストと便益には、直接的なものと同接的なもの、及び効果が直ちに出るものと後で出るものがある。それらは基準の公表時には予見できなかった状況の変化に影響されることもある。予想される便益についての見積りは、利用者によって大きく異なる。新しい情報をどのように使用するのかが異なるからである（単純な例として、1株当たり利益の情報は持分投資者には非常に有用であろうが、債権者にとっては用途や

価値が限られている)。予想されるコストの内容及び程度に関する見積りにも、大きな開きがある。それらの差異が生じるのは、状況の実際の相違（例えば、巨大国際コングロマリットによる見積りは、小企業のものとは絶対額においても割合においても異なるであろう）及び見積りの方法による。

- BC13 財務情報の特定の項目を報告することのコストと便益についての個々人の評価には、もともと主観性があるため、両審議会が考慮しようとするのは財務情報一般との関連でのすべてのコストと便益であり、個々の報告企業との関連においてではない。財務報告の基準についての予想される便益とコストの評価は、IASB と FASB の意思決定の手續に不可欠のものである。個々の論点の検討には、識別された代替案について、財務報告の追加的な改善を導入するための増分コストと比較した主観的なウェイト付けが含まれる。その手續の最後に、両審議会は規定を全体として考慮し、基準を公表することがコストを正当化するのに十分な財務報告の改善となるという結論を下さなければならない。
- BC14 公開草案の提案の便益とコストについての両審議会の全体的な評価は、BC15 項から BC19 項に示している。実行可能性及び資源の制約の範囲内で、両審議会は、コストと便益の問題に関するできるだけ多くの情報を、できるだけ広範囲の利害関係者から入手するよう努める。両審議会は、多くの手順を踏んで、便益とコストに関する情報を収集しており、それらは BC20 項から BC34 項で説明されている。その後の項では、さまざまな便益とコストを説明しているが、これらは、ディスカッション・ペーパーの提案を修正すべきかどうか、またどのように修正すべきかを両審議会が判断する際に重要と考えたものである。

便益とコストの全体的な評価

- BC15 IFRS と米国の一般に公正妥当と認められた会計原則（US GAAP）の双方における現行の表示の規定は、詳細さや比較可能性が異なる広い範囲の表示様式を認めている。これは、分析のために比較可能な報告と十分な詳細情報がほしいと考えている財務諸表利用者のニーズに反している。そうしたニーズを満たすため、両審議会は、財務諸表に表示される情報の比較可能性と理解可能性を改善する方法に焦点を当てた。それは情報を財務諸表に表示する方法をある程度標準化すること（特に、情報をどのように分類するか、どの程度分解するかに関して）によってである。
- BC16 両審議会は、このプロジェクトを共同で進めることを決定した。資本市場及び投資機会の国際化の進展により、世界中の持分投資者及び融資者その他の債権者が利用する財務諸表における情報の表示について、共通の 1 組の原則が必要となっているからである。

BC17 両審議会は、本公開草案で提案している変更により、企業の財務諸表の比較可能性、理解可能性及び有用性を大きく改善することになると考えている。両審議会は、財務諸表の表示の変更案を実施するためのコストが、多くの企業にとって財務報告プロセスにおいて多額となるかもしれないことを理解しているが、そうした変更の便益は大きなものであり、長い年数にわたって実現していくという証拠がある。

BC18 公開草案で提案している財務諸表表示の変更は、次のようにして財務諸表利用者 に便益を与えるはずである。

- (a) 財務諸表利用者が、企業の業績を資本構成と独立に分析することがより良くなるようになる。すべての報告企業が財務上の決定及び関連する活動の影響を他の活動と区分することとなるからである。
- (b) 企業の財政状態及び業績についての利用者の分析と洞察が、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び財務諸表注記に表示される追加的な分解情報により、大きく改善される。追加的な詳細は、より詳しい情報に基づく投資決定を行うための基礎を財務諸表利用者 に提供することとなる。
- (c) 財務諸表利用者が各報告期間において各財務諸表の数字どうしの関係を理解しようとするのに費やす時間が少なくなる。財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書について共通の構成を確立することにより、利用者が情報の関連付けをもっと容易に行うことができるようになる。企業が関連情報を各計算書の同じセクション及びカテゴリーに表示することとなるからである。
- (d) 財務諸表利用者が、企業の営業キャッシュ・フローの源泉と用途をより容易に理解できるようになる。その結果、利用者の分析は企業のキャッシュ・フローの全体像をより完全に反映することとなり、キャッシュ・フロー情報の分析に必要とされる時間と資源が減る。
- (e) 利用者が、何が資産及び負債の変動を生じさせたのか（例えば、見越計上、キャッシュ・フロー、再分類、公正価値の変動及びその他の再測定）をより良く理解できるようになる。これは注記で提供される資産及び負債の表示科目の分析を通じてである。この情報は、財務諸表利用者が将来キャッシュ・フローを予想することや、報告される財務情報に見積りと判断がどのように影響するかを理解するのに役立つ。

BC19 提案されている変更を実施すると、財務報告プロセスのすべての利害関係者（財務諸表の作成者、利用者及び監査人のほか、規制機関や、会計担当者を教育する人々）にコストが生じることになる。以下に示す実施コストには一回限りのものもあるが、継続的に生じるものもある。すべて、両審議会がコストと便益を評価する際に考慮することが重要なものである。

- (a) 提案されている表示モデルを実施するために生じる最も重要なコストの 1 つは、会計情報システムの変更に関するものである。提案の実施（特に直接法のキャッシュ・フロー計算書）に必要な適切なデータを収集するために、企業は情報システムのグレードアップ、再設計あるいは全く新しい会計システムに投資する必要があるかもしれない。財務諸表の利用者と監査人にも、システム関連のコストが生じるかもしれない。提案されている変更を実施する際に、企業（ことによると財務諸表利用者も）は、場合によっては 2、3 年の移行期間にわたり並行的なシステムを維持しなければならない可能性が高い。
- (b) システム変更に加えて、財務報告プロセスの利害関係者の一部に、プロセスや統制手続を変更するためのコストが生じることとなる。例えば、作成者は分類の方針を明確化して実施しなければならないと、また、追加となる取引レベルの情報を報告プロセスに統合できるように確実に捕捉するためにプロセスを設計しなければならない。
- (c) システム及びプロセスの 1 回限りの変更は、内部監査及び外部監査のコストの増加並びに一部の利害関係者にとっての人件費の増加を生じさせる可能性が高い。
- (d) 財務報告基準の変更に関しては、財務報告システムのすべての利害関係者に、財務諸表表示の変更案に関連した教育訓練関係のコストが生じることとなる。教育機関は教科書や教材を改訂することが必要となる。財務諸表の作成者、利用者及び監査人には、訓練費用（新しいシステム及び手続に関して）とともに研修資料の改訂のコストが生じる。例えば、金融サービス会社は、経理及び信用リスク分析の担当者や財務諸表分析の担当者の再教育が必要となる。

潜在的な便益と予想されるコストを知るために採った手順

BC20 以下の項では、ディスカッション・ペーパーで提案された表示モデル及び審議中に当該モデルに加えられた変更のコストと便益に関するインプットを、両審議会が受け取ったさまざまな方法を説明している。

フィールド・テスト

- BC21 ディスカッション・ペーパーの 6 か月のコメント期間の間に、スタッフはディスカッション・ペーパーで提案された表示モデルのフィールド・テストを実施した。そのフィールド・テストには、以下を含む多くの目標があった。
- (a) 提案された表示モデルが、企業の財務諸表における情報の当該財務諸表の利用者にとっての有用性を改善するかどうかを判定する。
 - (b) 提案された表示モデルの実施のコストを理解する。
- BC22 31 社の企業が、ディスカッション・ペーパーの原則とガイダンスを用いて財務諸表を作り直した。その際、フィールド・テストに対応するための情報システムの変更は行わなかった。作り直した財務諸表の確定後に、作成者側の参加者は調査票を完成させた。その中には、モデルの特定の側面が、会社の財務業績の財務諸表利用者へのコミュニケーションを向上させることとなるかどうかを問う質問があった。また、提案された表示モデルの実施のコストを識別し見積ることも依頼されていた。
- BC23 多様な背景の 43 名のアナリストがフィールド・テストのアナリスト部分に参加した。彼らは、作り直した財務諸表と修正前の財務諸表のセットを検討した。作成者側の参加者が提供した財務諸表から編集したセットか、ディスカッション・ペーパーの提案を例示するために使用されたセットのいずれかである。そのアナリストたちは、財務諸表の検討に関する調査票を完成させた。その中には、提案されたモデルの特定の側面が、彼らの分析に有用となるかどうか、あるいは通常分析している財務諸表よりも多少とも有用な情報を提供するかどうかに関する質問があった。
- BC24 フィールド・テストのアナリスト側に使用された調査票は、作成者用の調査票と一部の質問を重複させていた。これは、提案された表示モデルの特定の側面に関するこの 2 つのグループの認識を比較するためであった。例えば、アナリスト用の調査票では、作り直した財務諸表が企業の財務業績の特定の側面についての彼らの理解を高めたかどうかを質問した。それらの結果は作成者側の参加者の回答と比較された。作成者側への質問は、モデルのどの側面が会社の財務業績に関するコミュニケーションを向上させることになるかに関するものである。企業外部の人々への財務情報のコミュニケーションの向上は、提案された表示モデルの考えられる便益の 1 つである。
- BC25 フィールド・テストへのアナリスト側の参加者は、ディスカッション・ペーパーで提案された表示モデルの最も有用な 3 つの側面を挙げた。

- (a) 包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書での分解が詳細になったこと
- (b) 企業の事業活動の成果と財務活動の成果とが区分されていること
- (c) 直接法のキャッシュ・フロー計算書で提供される企業のキャッシュ・フローの源泉及び用途に関する理解が深まること

BC26 フィールド・テストへの作成者側とアナリスト側の参加者が示した疑問は、提案された調整表を、包括利益計算書のすべての表示科目とキャッシュ・フローとを揃えた直接法のキャッシュ・フロー計算書とともに提供することで得られる便益よりも、コストの方が上回るかどうかであった。直接法のキャッシュ・フロー計算書を現在作成している参加者は、提案されているレベルで分解を行うことや他の計算書と揃えることは、情報システムと事業プロセスの大規模な再設計を行わなければならないと述べた。さらに、現在は間接法のキャッシュ・フロー計算書で利用可能な運転資本の情報がなくなる可能性があることについて、参加者は懸念を示した。

BC27 両審議会は、この情報を用いてキャッシュ・フロー情報の表示に関する代替案を作成し、規定案を改良した。両審議会は、提案された表示規定の便益とコストの評価を継続していく中で、追加のテストを予定している。

FASRI の調査

BC28 これも 6 か月のコメント期間中に、FASB の財務会計基準研究イニシアティブ (FASRI) の調査により、ディスカッション・ペーパーの特定の提案の有用性（すなわち、変更案が利用者の判断及び決定にどのように影響するか）が検証された。60 名の経験豊富な与信アナリストが FASRI の実験に参加したが、次の提案に重点を置いていた。

- (a) 財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フローを営業、投資及びその他のカテゴリに分類すること、
- (b) 包括利益計算書の費用項目及びキャッシュ・フローを機能別及び性質別に分解すること (BC147 項)。

BC29 FASRI の実験的調査は、コメントレターやフィールド・テストを補完するものであるため重要である。コメントレターやフィールド・テストが反映しているのは、ディスカッション・ペーパーに従って作成した財務諸表がどのように見えるか、またこうした計算書が意思決定にどのように役立つかに関するコメント提出者の予想であるのに対し、この実験的調査は、意思決定の質が代替的な報告様式しだいでどのように異なってくるかに関する客観的な証拠を提供している。提案された財務報告の変更の便益を定量化す

ることは依然として困難であるが、この種の調査は、提案された報告の変更が意思決定に対して意図どおりの効果を有する可能性が高いかどうかを立証できる。

BC30 FASRI の実験的調査が示したのは、情報が財務諸表の中で表示される場所とその情報の意思決定有用性との間の強い相関関係である。この実験では、機能別と性質別の両方で分解された費用の情報は、包括利益計算書か財務諸表注記のいずれかでまとめて表示された場合に、アナリストにとって最も有用であった。機能別の情報を包括利益計算書に表示して性質別の情報を財務諸表注記に表示する、あるいはその逆の場合には、分解された費用の情報の有用性はそれよりも低かった。この調査から得られた理解により両審議会が採用した作業仮説は、性質別情報が最も有用となるのは、企業の機能別活動との関係で表示され、かつ、関連する情報が財務諸表又は注記で一緒に表示される場合であるというものである。この作業仮説は FASB の決定に影響を与えた。その決定は、報告セグメントが複数ある企業には、機能別と性質別の情報をセグメント注記の中で一緒に表示することを求めるというものであった。

BC31 さらに、この実験に参加したアナリストは、財務情報を提案されたセクションとカテゴリに分類すること及び機能別と性質別に分解することが、与信の意思決定を行う際に最も重要であることを発見した。特に、それらのアナリストは、提案された様式で作成された財務諸表は、従来の様式で作成された財務諸表よりも透明性が高いと述べた。

他の利害関係者からのインプットの収集

BC32 ディスカッション・ペーパーは、提案した変更の便益とコストについて尋ねていた。結論の根拠の全体を通じて述べられているように、便益とコストに関するコメント提出者のコメントは、ディスカッション・ペーパーの提案に関する両審議会の審議の多くの根拠となった。

BC33 下記のとおり、両審議会は審議中に他のさまざまな方法で便益とコストに関するインプットを求めた。

(a) 審議会メンバーとスタッフは、プロジェクトの諮問ワーキング・グループ（共同国際グループと金融機関諮問グループで構成されていた）と 2 回の会合を持った。第 1 回の会合では、ワーキング・グループのメンバーが、ディスカッション・ペーパーの提案に対して、便益を低下させずにコストを軽減する代替案に関するインプットを提供した。第 2 回の会合では、ワーキング・グループのメンバーは、公開草案に含められる提案を評価するための他の方法についてのインプットを提

供した。スタッフは、ワーキング・グループのメンバーから、審議プロセスを通じ、その場その場で個別の提案のコストと便益に関するインプットも求めた。

- (b) 両審議会は、財務諸表表示プロジェクトについてそれぞれの諮問会議（IASB の基準諮問会議及び FASB の財務会計基準諮問会議）並びにアナリストのグループ（IASB のアナリスト代表者グループ（ARG）及び FASB の投資家専門諮問委員会（ITAC））と議論した。これらの議論の焦点は、主に提案の便益をコストの懸念に照らしてよりよく理解することであった。スタッフは、両審議会の審議中に、ITAC 及び ARG のメンバーの一部とその場その場で議論もした。
- (c) 両審議会は、公式の諮問グループとの会合で行ったのと同様の議論を、審議期間中を通じ、さまざまな利害関係者（作成者及び作成者の代表グループを含む）との非公式の会合でも行った。
- (d) スタッフは、さまざまな会計ソフトウェア業者と討議を行い、公開草案の提案について教えるとともに、それらの提案の実施のコストについての内部の見解を求めた。それらの討議により確認されたのは、企業の会計及び報告のシステムが不統一であればあるほど、企業が提案された規定を実施することが困難になりコストもかかるということである。会計ソフトウェア業者は、全体的なコストを抑制する戦略として、両審議会は財務報告の大幅な変更となるような共同プロジェクト（例えば、財務諸表表示ほか、収益認識やリースなど）の発効日を調整すべきだと提案した。

直接法のキャッシュ・フロー計算書に特有のインプットの収集

BC34 フィールド・テストの作成者側の参加者や諮問グループの一部のメンバーからのフィードバックで、包括利益計算書と同じ表示科目の分解をする直接法のキャッシュ・フロー計算書を要求するという提案は、多額の導入コストを生じる可能性があるとして指摘された。両審議会はいくつかの追加的な活動を行ったが、その重点は、生成する情報の予想される便益を低下させずに、キャッシュ・フロー情報を提供するコストを軽減するような、代替的なキャッシュ・フローの表示の開発であった。

- (a) 直接法キャッシュ・フロー計算書と間接法キャッシュ・フローの便益を理解するために、スタッフは定例会合でのキャッシュ・フローに関する議論の後に ARG メンバーに非公式の調査票を送付した。10名のメンバーがその調査に回答した。このグループからのフィードバックは、直接法によるキャッシュ・フローの表示のほうが直観的だということを示していたが、調査への回答者は、直接法の表示

のほうが有用なキャッシュ・フロー情報を提供するのかどうかについて意見が拮抗していた。

- (b) もっと多数の財務諸表利用者からのインプットを直接法と間接法のキャッシュ・フロー計算書の便益に関して得るために、スタッフは CFA 協会の協力を求めた。スタッフの支援を得て、CFA 協会は 12,000 名の会員に 8 つの質問を含んだ調査票を送付した。合計 540 件の回答があった (BC176 項も参照)。CFA 協会の調査票への回答者は、将来キャッシュ・フローを予測し利益の質を評価するには、直接法のキャッシュ・フロー計算書で提供される情報による方が、現在の間接法のキャッシュ・フロー計算書で提供される情報によるよりも、より良く行うことができる」と述べた。しかし、ディスカッション・ペーパーに例示されていた直接法のキャッシュ・フロー計算書は、提供される情報が詳細すぎるという点で意見が一致していた。
- (c) キャッシュ・フロー計算書に関するさまざまな文献から学術研究を理解するために、スタッフは学界の代表者の協力を仰ぎ、その代表者が学術研究を要約し、審議会の公開会議で発表を行った。同じ審議会の会議で、利用者の代表が、直接法のキャッシュ・フロー計算書を現在提供されている間接法のキャッシュ・フロー計算書とともに表示した場合の便益について論じた。学術研究が示しているのは、財務諸表利用者が間接法のキャッシュ・フロー計算書や財務諸表で利用可能な他の情報から営業キャッシュ・フローの変動を導き出す際には誤差が出るということである。そうした誤差により、投資の意思決定が資源の配分の誤りという点でコストの高いものとなり、そのコスト増加は直接法のキャッシュ・フロー計算書を作成するために作成者に生じるコストよりも大きい可能性がある。この研究は、利用者が行う投資意思決定は、利用者の分析が直接法のキャッシュ・フロー情報を含んでいる場合の方が、将来の利益及び将来のキャッシュ・フローとよく相関するという示していた。
- (d) 両審議会が、ディスカッション・ペーパーでの提案よりは分解がずっと少なく、機能別及び性質別の収益及び費用の情報と細かく合わせることもしない直接法のキャッシュ・フロー計算書を支持することを確認した後に、スタッフは引き続き作成者及び利用者と双方と協議を行い、直接法のキャッシュ・フロー計算書の作成への主な障害、さまざまな直接法の様式の代替案の運用可能性、及びそれらの代替案どうしのコストの相違を議論した。公開草案で提案しているキャッシュ・フローの表示は、それらの努力の成果であり、キャッシュ・フロー計算書におけ

る受入可能なレベルの分解と一体性を、その情報を提供するためのコストとバランスさせている。

便益とコストについてもっと知るための将来のステップ

BC35 本公開草案の公表は、情報を財務諸表に表示する方法の変更の便益とコストを評価するためのもう一つの重要な一歩である。コメント期間は財務諸表利用者に、財務諸表の構成と表示される情報についての変更案が、どのように利用者の分析や資源配分の意思決定に便益を与えるのかを評価する機会を提供する。同様に、コメント期間は財務諸表の作成者に、彼らの固有の状況下でこれらの提案を採用することに伴う労力とコストを評価する機会を与える。したがって、便益とコストについてコメントレーターを通じて提供される情報は、両審議会のコストと便益の評価の重要な一部となる。さらに、コメント期間中及びその後において、両審議会は、公開草案の提案に関するフィールド・ワーク（追加的なフィールド・テストや実験的調査を含む）をさらに行うことにより、便益とコストに関する情報の収集を続ける。

財務諸表の表示に関する結論

BC36 以下のセクションは、両審議会が財務諸表表示プロジェクトのフェーズ B の一環として結論に至った際の考慮事項をまとめている。

- (a) 目的及び範囲（BC37 項から BC45 項）
- (b) 財務諸表の一般的特徴（BC46 項から BC50 項）（BC51 項から BC55 項では、FASB が財務諸表表示プロジェクトのフェーズ A の一環として結論に至った際の考慮事項をまとめている。）
- (c) 財務諸表表示の一般的特徴（BC57 項から BC118 項）
- (d) 財政状態計算書（BC119 項から BC146 項）
- (e) 包括利益計算書（BC147 項から BC170 項）
- (f) キャッシュ・フロー計算書（BC171 項から BC196 項）
- (g) 持分変動計算書（BC197 項から BC199 項）
- (h) 財務諸表注記（BC200 項から BC234 項）
- (i) 発効日及び経過措置（BC235 項から BC238 項）

目的（第 1 項）

BC37 第 1 項で述べたように、公開草案は一般目的の財務諸表の表示の基礎を定めており、これは企業の過去の期間の財務諸表との整合性を確保し、他の企業の財務諸表との比較可能性を高めるためである。公開草案は、財務諸表の表示に関する全体的な要求、財務諸表の構成に関する要求、及び各計算書での情報の分類と分解に関する原則を示している。

XBRL

BC38 Extensible Business Reporting Language (XBRL) が発展し、また、財務情報を提出する企業が当該情報をタグ付きの XBRL データで提出することを証券規制当局から求められる可能性があることから、財務諸表表示に関連した疑問点が生じている。両審議会は、公開草案で提案している財務諸表の表示に対する変更により、XBRL ベースの報告の有用性が高まると考えている。XBRL は電子的報告の規格でありソフトウェアのツールで企業の財務情報を分析できるようにするものであるが、XBRL ベースの報告の有用性は企業の財務諸表で報告されるデータと同等である。XBRL はアナリストに利用可能なデータの分量を増加させるものではなく、情報をソフトウェアのツールに使いやすくするものである。両審議会は、提案している分解と公開草案がもたらす報告の改善により、財務諸表利用者が XBRL を使って分析できる基礎データの質が高まると考えている。

範囲（第 2 項から第 7 項）

BC39 両審議会は、財務諸表表示の基準をすべての営利企業に等しく適用することを提案している。

未公開の営利企業 (FASB)

BC40 ディスカッション・ペーパーに対する米国のコメント提出者は、FASB が提案した表示モデルを公開企業と同様に未公開の営利企業にも適用すべきかどうかについて意見が分かれていた。一部のコメント提出者は、2 つの表示モデル（1 つは公開営利企業用、他方は未公開営利企業用）があると、過度の混乱や比較可能性の欠如が生じると主張した。一方、他のコメント提出者は、提案された表示モデルは、未公開営利企業が適用するには不相応に困難でコストが高く、未公開営利企業の財務諸表の利用者にとっての便益は、その追加的なコストを正当化しないと主張した。

BC41 FASB のメンバーは、公開営利企業と未公開営利企業について別々の報告様式があることは、混乱を生じる可能性があり、報告される情報の比較可能性を低下させる可能性があることに同意した。また、審議会メンバーは、コメント提出者が示した懸念は、財務

諸表に情報を表示する 1 つの全体的な方式を維持することの重要性を上回るものではないと考えた。したがって FASB は、未公開営利企業は公開草案の範囲に含めるべきであり、すべての企業が同じ財務諸表の様式を使用すべきだと提案している。

- BC42 FASB は、提案している表示モデルのすべての部分を未公開営利企業に適用すべきかどうかを検討した。審議会メンバーは、ディスカッション・ペーパーで提案された表示モデルへの変更のうち公開草案にも含まれているものの多くは、未公開営利企業からも公開営利企業からも同様に示された懸念に対処していることに着目した。しかし FASB は、未公開営利企業の財務諸表の利用者は、提案されている資産及び負債の表示科目の増減分析のうち多くを、もし望むならば他の手段で入手できることが多いことに留意した。彼らには経営者に対してより多くのより良い接近方法があるからである。したがって FASB は、未公開営利企業については、資産及び負債の表示科目の増減分析を開示する要求を免除することを提案している。
- BC43 公開草案では、米国のコメント提出者に対する質問として、未公開営利企業がどのように表示モデル案の特定の側面を適用するのか、及び未公開営利企業の財務諸表の利用者がその生み出す情報から便益を受けるのかに関する質問を含める。それらの質問に対して受け取ったコメントを考慮した後に、FASB は未公開営利企業が提案されている表示規定の全部又は一部を適用すべきかどうかを再検討する。
- BC44 FASB は、未公開営利企業についての発効日を延期するかどうかは検討しなかった。FASB は公開草案に対して受け取ったコメントを考慮した後にこの論点を検討する。
- BC45 2010 年に、米国公認会計士協会、財務会計財団、及び全米会計士州試験委員会連合会が特別委員会を設置した。どのようにすれば米国の会計基準が未公開会社の財務諸表の利用者のニーズを最も良く満たせるかを検討するためである。同委員会は未公開会社についての基準設定の将来像に関する提案を行う予定であり、未公開会社についての別個又は独立の会計基準が必要かどうかも含まれる。FASB は、このパネルの提言（利用可能であれば）を、財務諸表表示プロジェクトのこのフェーズを確定する前に検討する。

財務諸表の一般的特性（第 8 項から第 42 項）

財務諸表の目的

- BC46 IASB の「フレームワーク」及び FASB の概念フレームワークは、それぞれの審議会の財務報告に関する目的を示している¹。財務諸表は財務報告のきわめて重要な部分であり、公開草案の目的は、それぞれの審議会の概念フレームワークで示されている目的と整合し、それを満たそうとするものである。公開草案が重点を置いているのは、企業の財政状態（経済的資源と当該資源に対する請求権）及び財政状態を変動させる取引及び他の事象の影響を、その情報が現在の及び潜在的な持分投資者、融資者及び他の債権者の意思決定に役立つように、表示する方法である。
- BC47 どのような情報をどのように財務諸表に表示すべきかを決定する際に、両審議会は、情報は企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す能力及び経営者が提供された資源を効率的又は効果的に使用しているかどうかを財務諸表利用者が評価するのに役立つ場合に、財務諸表利用者にとって有用であることを銘記した。
- BC48 財務諸表は、企業に関する情報を企業外部の人々に伝える主要な手段である。企業は、財務報告が企業について提供すべき情報に分量や多様性があるため、いくつかの計算書を表示することを求められている。両審議会が財務諸表表示プロジェクトのフェーズ A で議論し、また 2007 年の IAS 第 1 号の改訂で明示したように、完全な 1 組の財務諸表には、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び持分変動計算書、並びに付属の注記が、前期に係る比較情報とともに含まれる。
- BC49 各計算書は、異なる種類の情報に焦点を当てている。例えば、ある時点での経済的資源と請求権、ある期間の正味の資源の変動、及びある期間のキャッシュの増減である。しかし、これらの計算書は同一の基礎データから導き出されるので、互いに関連し補完関係にある。各計算書にはそれぞれに特有の重点があるが、複数の目的に一般的に有用な情報を提供する。しかし、どれか 1 つの計算書だけで意思決定に有用な情報のすべてを提供することはできない。
- BC50 企業がどのように財務諸表において情報を構成し表示するかは、財務情報を資源配分に関する意思決定に使用する人々に財務情報を伝える上で最も重要である。構成及び表示（財務諸表表示）に関する両審議会の結論は、BC57 項から BC118 項の「財務諸表表示

¹ 両審議会は、それぞれの概念フレームワークを改善するプロジェクトに共同で取り組んでいる。両者は、財務報告の目的及び関連する質的特性に関する公開草案を 2008 年 5 月に公表した（フレームワーク公開草案）。両審議会は、財務報告に関する共同の概念フレームワークのこれら 2 つの章に関する作業を 2010 に完了する予定である。

の一般的特性」に示している。BC119 項から BC234 項では、財務諸表表示のコアとなる原則の、各計算書及び関連する注記への適用を扱っている。

完全な 1 組の財務諸表 [FASB のみ]

- BC51 FASB は、企業は完全な 1 組の財務諸表を表示すべきであると提案している。現在、完全な 1 組の財務諸表は、FASB の概念書でのみ定義されている。したがって、完全な 1 組の財務諸表の定義はコード化体系では定められていない。FASB は、これを権威のあるものとするために、定義及び完全な 1 組の財務諸表の要求を公開草案に含めることを提案している。さらに、財務諸表の様式と表題に関する IASB とのコンバージェンスは、異なる法域の企業間の比較可能性を高めることとなる。
- BC52 FASB は、少なくとも 2 期間（当期及び前期）の完全な 1 組の財務諸表で構成される比較情報の表示を企業に求めることを提案している。現在、US GAAP は比較情報の表示を企業に推奨しているが要求はしていない。FASB は完全な 1 組の財務諸表に関しては、比較情報の表示のすべての企業に求めることを決定した。この FASB の決定は IAS 第 1 号と整合している。しかし、SEC の規則 S-X²とは相違している。規則 S-X では直近 2 年度の期末現在の 2 つの財政状態計算書及び直近の財政状態計算書の前 3 年間の包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書を要求している。

期首の財政状態計算書

- BC53 FASB は、期首の財政状態計算書が完全な 1 組の財務諸表の一部となるのは、企業がある会計原則を遡及適用するか、財務諸表を修正再表示するか、又は財務諸表の項目の組替表示を行う場合にのみとすることを提案している。期首の財政状態計算書は、そのような状況では最も有用である。期首の財政状態計算書で表示されている金額が、前期末現在で表示されていた金額と異なる場合があるからである。これは IASB が 2007 年に行った IAS 第 1 号の変更と整合している。

同等の目立ち方

- BC54 FASB は、財務諸表利用者が企業の財務業績の評価を行うのは、単一の計算書あるいは計算書中の単一の指標を通じてではないことに留意した。企業の財務業績は、財務諸表のさまざまな側面を考慮に入れ、完全な 1 組の財務諸表の文脈の中で理解することにより、はじめて評価できる。したがって FASB は、財務諸表の読者が企業の財務業績を完

² 規則 S-X は、1933 年証券法、1934 年証券取引所法、及び 1940 年投資会社法により提出が要求されている財務諸表の様式及び内容並びに要求事項を示している。

全に理解できるように、企業は各計算書を同等の目立ち方で表示すべきであると提案した。これは IASB が 2007 年に行った IAS 第 1 号の修正と整合している。

報告の頻度 [FASB のみ]

BC55 FASB は、報告期末日の変更されて年次財務諸表が 1 年よりも長い又は短い期間について表示される場合に、企業が次の事項を開示することを提案している。(a) 1 年よりも長い又は短い期間を使用する理由、(b) 比較金額が完全には比較可能でない旨。FASB は、このような開示が、企業の業績が比較期間の中での 1 年よりも長い又は短い期間にどのように影響されているかを利用者が評価するのに役立つことに留意した。したがって、FASB は提案を IAS 第 1 号に整合させることにした。

比較情報

BC56 両審議会は、最低限の要求を超える期間（すなわち、3 期間以上）について財務諸表情報を表示することを企業が選択する場合に、完全な 1 組の財務諸表の表示を要求すべきかどうかを検討した。この情報は任意に表示されるものなので、両審議会は、この追加の財務諸表情報は完全な 1 組の財務諸表の形で表示する必要はないと判断した。

財務諸表の表示の一般的特性（第 43 項-第 111 項）

BC57 公開草案は、財務諸表において情報を表示する方法を取り扱っている。どの情報を財務諸表で認識し測定すべきかについては扱っていない。他の IFRS 及び US GAAP が、財務諸表における関連する情報の認識及び測定の規定を扱っている。

BC58 財務諸表において情報を表示する方法に関する両審議会の結論は、両者の概念フレームワーク・プロジェクトで達した結論に基づいている。特に、財務報告の目的（BC46 項から BC50 項で論じた）及び情報を有用にする質的特性である。当該プロジェクトにおいて、両審議会が下した結論は、有用であるためには情報は「目的適合性があり」かつ「忠実に表現」されていなければならない、また、情報の有用性は 4 つの補強的質的特性、すなわち「比較可能性」「検証可能性」「適時性」及び「理解可能性」を有している範囲で増大する、というものである。

BC59 両審議会は、現在の実務において、各計算書にはそれぞれの重点があり、ある程度、1 つの計算書の情報が他の計算書の情報を補完していることに着目した。しかし両審議会は、表示の実務が企業間でまちまちであり、各計算書間の関係が明確ではないことにも着目した。両審議会は、これらの問題は、比較可能性と理解可能性の両方をより高い望ましい度合いで得ることへの障害となると結論を下した。

- BC60 その結果、両審議会は、財務諸表に表示される情報の比較可能性と理解可能性を向上させる方策に重点を置くことにした。これは財務諸表において情報を表示する方法にある程度の標準化を課す（特に、情報をどのように分類するか及びどの程度分解するかについて）ことによってである。しかし両審議会は、財務報告基準は、その性格上、情報を表示する多数の方法から企業が選択を行うための柔軟性に制約を課すものであることを理解している。公開草案において、両審議会は、報告の柔軟性を若干犠牲にする代わりに、情報の比較可能性と理解可能性の点でより大きなメリットが得られるように、適切なバランスを取ることに努めてきた。
- BC61 BC62 から BC71 項では、2つのコアとなる財務諸表表示の原則、すなわち、「一体性」と「分解」を論じている。これらは財務諸表表示に関する両審議会の結論の基礎を提供している。両審議会は、これらの原則の適用が、財務諸表に表示される情報の比較可能性、理解可能性及び有用性の大きな改善をもたらすと考えている。

コアとなる財務諸表表示の原則

一体性の原則

- BC62 一体性の原則の目的は、計算書をまたがる項目間の関係を明確化すること及び企業の財務諸表を可能な限り相互に補完させることである。一体性の原則に整合した財務諸表は、計算書をまたがる関連情報を明確に結びつけるような方法でデータを表示することになる。一体性の原則は、企業の財務諸表において情報が表示されている方法に整合性が欠けていることに対応したものである。例えば、営業活動からのキャッシュ・フローはキャッシュ・フロー計算書において区分されているが、包括利益計算書や財政状態計算書には同様の営業活動の区分はない。このため、財務諸表利用者が営業利益と営業キャッシュ・フローとを比較することが困難になっている。この比較は、企業の利益がどのくらい反復性がありそうなのかや、基礎となるキャッシュ・フローをどのくらい反映しているのかを評価する際にしばしば行われるものである。同様に、財政状態計算書において企業の営業資産と負債を区分して、それらを企業のその他の資産及び負債と区分して表示することにより、いくつかの重要な財務比率（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を利用者に提供することとなる。
- BC63 ディスカッション・ペーパーで提案された一体性の目的が仮定していたのは、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書の内訳項目間に関係があり、その関係は表示科目ベースで透明にできるということであった。理論的にはこの考え方は成り立つ。しかし、財政状態計算書の要素の変動がもたらす影響（活動又はフロー）が、

包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の複数の科目に関連することもある。また、その逆も正しい。

- BC64 ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者は、財務諸表間での連携を明確にする方法で財務情報を表示することは価値のある目標だという点で両審議会に同意した。財務諸表利用者は、各種の計算書上の数字どうしの関係を決定しようとする際に多くの時間がかかっており、計算書どうしの関係を明確にすることで便益が得られることに着目した。しかし、多くのコメント提出者は、一体性の目的をもっと実践的な方法で適用することを提案し、相当数のコメント提出者は、一体性の原則は表示科目レベルで適用すべきではないと述べた。両審議会はこれに同意し、財務諸表は表示科目レベルで一体とする（すなわち、揃える）必要はないと提案している。実務上、多くの資産及び負債が性質を共有しているため、連結財政状態計算書がすべての計算書間の正確な関係を（表示科目レベルで）示すことを期待するのは実務上不可能だと両審議会は判断した。
- BC65 両審議会は、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の関連する情報を同様に表示すれば、一体性の原則が最もよく達成されると考えている。したがって、公開草案は、それら 3 つの計算書を、関連する情報を同じセクション、カテゴリー又はサブカテゴリーに表示する方法で構成することを提案している。

分解の原則

- BC66 将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価などを目的とする財務諸表分析には、十分に同質的な項目のグループに分解された財務情報が必要となる。項目が経済的に異なる場合には、財務諸表利用者はその相違を、将来キャッシュ・フローを予測する際に考慮に入れたいと考えるかもしれない。機能、性質及び測定基礎による情報の分解で提供される追加的情報は、利用者が企業の財政状態と業績を理解し、将来キャッシュ・フローを予測するのに役立つと両審議会は判断した。
- BC67 ディスカッション・ペーパーで分解の目的が提案していたのは、企業は情報の分解を、財務諸表において将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価するのに有用となる方法で行うべきだということである。この目的の適用は個々の計算書のベースで扱われていた。ディスカッション・ペーパーは、企業は包括利益計算書で収益及び費用を機能別及び性質別に分解すべきだと提案していた。さらに、ディスカッション・ペーパーは、財政状態計算書において企業は、それ以外の点で類似した資産及び負債を測定基礎ごとに分解すべきだと提案していた。

- BC68 両審議会は、ディスカッション・ペーパーで使用していた 3 つの分解属性（機能、性質、測定属性）は、個々の計算書に限定すべきではないと決定した。むしろ、提案されるコアとなる財務諸表表示の分解の原則に、それら 3 つの属性を含めるべきである。両審議会は、それらの属性を各計算書に個々に適用するとともに相互の関連で適用することにより、企業が収益及びキャッシュ・フローを生み出すために資源をどのように使用しているかを最もよく表すこととなると考えている。
- BC69 ディスカッション・ペーパーに対して、財務諸表利用者は、分解を強化すれば追加的な情報が提供でき、それにより企業の財政状態と業績についての分析と理解が向上すると述べた。追加的な詳細情報は企業についての理解を向上させ、より詳細な情報に基づく投資意思決定を行うためのより良い基礎を提供することもできる。
- BC70 しかし、コメント提出者の一部は、ディスカッション・ペーパーで提案された分解のレベルは、企業の財政状態と財務業績についての全体的な視点から利用者の目をそらしてしまう可能性があるとして指摘した。コメント提出者は、財務諸表における重要性と明瞭性に十分に注意し、分解と理解可能性とのバランスを取ることを要請した。個々の計算書の有用性を向上させるために、コメント提出者は、分解された情報の一部を財務諸表注記に表示することを提案した。
- BC71 両審議会は、微妙な均衡が、情報が多すぎることで情報が少なすぎることとの間にあると認識している。したがって、分解の原則の適用は、十分であるが過度ではない分解となることが重要である。コメント提出者の懸念に対応するため、両審議会は、コメント提出者が懸念を示した分解情報の多く（例えば、収益・費用項目の性質別の分解）を財務諸表注記に表示することを認めることを決定した。

提案されていた流動性及び財務的弾力性の目的

- BC72 ディスカッション・ペーパーは、流動性及び財務的弾力性の目的を提案していたが、これは、企業が財務的なコミットメントを支払期限到来時に果たす能力及び事業機会に投資する能力を、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することを企業に求めることとなるものであった。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の一部は、フレームワーク公開草案の第 1 章が流動性及び財務的弾力性の目的と同様の考え方を述べていると指摘した。そのため、彼らはこの目的を財務諸表表示の基準に含めないことを提案した。コメント提出者は、提案されていた流動性及び財務的弾力性の目的は、流動性リスクに関する IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の開示要求と重複しているという点も指摘した。

BC73 両審議会は、コアとなる財務諸表表示の原則は、今後の共同の概念フレームワークにおける目的及び質的特性から導かれるべきであり、繰り返すべきではないと判断した。したがって、流動性及び財務的弾力性の目的は、コアとなる財務諸表表示の原則の 1 つとすべきではないと判断した。

財務諸表の構成

BC74 財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書は、利用者の特定のニーズに対応するために徐々に発達したものであり、特に共同で機能するようには設計されていなかった。コアとなる財務諸表表示の原則の適用は、各計算書間の関係を強化し、それにより各計算書の財務情報が統一的な説明となるはずである。続く各項で述べるように、両審議会の提案は次のことによりこれを達成する。

(a) 各計算書の分解情報の目的適合性のある有用なグルーピングをもたらす、セクション、セクション内のカテゴリー及びサブカテゴリーを定義する。

(b) 各計算書を、セクション、カテゴリー及びサブカテゴリー、さらに小計や表示科目の記述を合わせることを通じて関連づけること。

BC75 財務諸表の基本構成を決定する際に、両審議会は、財務諸表利用者は一般に企業の業績を資本構成と切り離して分析するという考え方から出発した。したがって両審議会は、企業は財務諸表中の項目のうち、どのように資金を入手したのかに関するものを財務諸表中の他のすべての項目と区分すべきであると提案している。それらの項目は、財務セクションと呼ばれる箇所に表示される (BC90 項から BC98 項)。

BC76 両審議会は、資金の入手又は調達に関連しない項目を、それが関連しているのが次のいずれであるかに基づいて他のセクションに表示することを提案している。日常的な又はその他の収益生成活動 (事業セクション)、非継続事業 (非継続セクション)、法人所得税 (法人所得税セクション) 又は、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の認識又は認識の中止を行う取引の影響 (複数カテゴリー取引セクション) である。

BC77 持分変動計算書は、当該報告期間に係る資本のすべての変動に関する情報を表示する。両審議会は、持分変動計算書を完全な 1 組の財務諸表を構成する他の計算書と同じ方法で構成することはしないことに決定した。これは、持分変動計算書は財政状態計算書の資本カテゴリーに分類された項目の変動のみに関する情報を表示するものだからである。したがって、両審議会が提案している構成はこの計算書には当てはまらない。

セクション、カテゴリー及びサブカテゴリーへの情報の分類

- BC78 財務諸表の構成は、企業の別々の機能的活動を区分する。両審議会は、資産又は負債は、それらが使用される機能的活動により、どのセクション、カテゴリー又はサブカテゴリーに分類するかを決定すべきであると提案した。
- BC79 企業は、セクション、カテゴリー又はサブカテゴリーの定義案を用いて、資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローの分類を決定することとなる。関連する項目の首尾一貫した分類を確保するため、企業は、資産及び負債が企業の活動にどのように関係しているかを考慮することにより、その適切な分類を決定し、それに関連する収益、費用及びキャッシュ・フローを、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の同一のセクション、カテゴリー又はサブカテゴリーに分類する。例えば、企業が販売する製品の製造に使用される機械は営業資産に分類され、それに関連する減価償却は包括利益計算書の営業カテゴリー、その機械を購入するためのキャッシュ・アウトフローはキャッシュ・フローの営業カテゴリーに分類される。
- BC80 ディスカッション・ペーパー は、財政状態計算書を分類の出発点とすべきだという両審議会の予備的見解を示していた。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の一部は、この方法による分類は資産及び負債並びに財政状態計算書を過度に重視するものであると主張した。こうしたコメント提出者は、分類は包括利益計算書を基礎とすべきだと提案した。経営者は企業の評価と管理を営業利益によって行っており、資産及び負債によって行っていないからである。
- BC81 両審議会にとって、分類のプロセスを財政状態計算書から開始する根拠は基礎的なものである。資産、負債及び資本は土台となるものであり、論理上、収益及び費用の前にある（すなわち、通常、前者の変動が後者を生じさせる）。しかし、資産又は負債をどのセクション、カテゴリー又はサブカテゴリーに分類すべきかを決定する際に、企業はその資産又は負債がどの活動に使用されるかを考慮しなければならない。したがって、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で描写される機能的活動は分類のプロセスの一部となっている。
- BC82 両審議会は、企業がどのように活動を機能別に組織しているかを織り込んだ分類アプローチは、その財務諸表の利用者が企業の活動を理解するのに役立つはずであると考えている。利用者が一貫して両審議会に述べてきたのは、企業の事業活動に関する情報は財務諸表の効果的な利用に不可欠だということである。

- BC83 ディスカッション・ペーパーは、資産及び負債の分類についてのマネジメント・アプローチを提案した。当該アプローチは、経営者が企業の資産及び負債を事業でどのように使用するかに基づいて、当該資産及び負債をセクション、カテゴリー、サブカテゴリーに分類することを求めていた。ディスカッション・ペーパーのセクション及びカテゴリーの定義は、両審議会が今回提案している定義よりも主観的であった。このため、ディスカッション・ペーパーの提案した分類についてのマネジメント・アプローチは判断の割合が大きかった。
- BC84 両審議会は、資産及び負債を企業がどの機能に使用しているのかに基づいて、経営者がそれらを分類すべきだと提案しているが、分類プロセスに伴う裁量はずっと少なくなっている。したがって両審議会は、提案している分類プロセスの説明に「マネジメント・アプローチ」という用語を用いないことにした。また、マネジメント・アプローチという用語は、ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者からの誤解が多かった。同じ用語が、IFRS 第 8 号「事業セグメント」及び Topic280「セグメント報告」に示されているのと異なる（もっと厳格な）意味で使用されていることもその一因であった。
- BC85 ディスカッション・ペーパーへのコメントで、財務諸表の作成者は、分類についてのマネジメント・アプローチを支持するとともに、企業内で資産及び負債を使用する方法を最もよく反映する方法で資産及び負債を分類すれば、財務諸表利用者にとって目的適合性のある情報がもたらされるはずだと述べた。彼らは、当該分類アプローチは企業間の相違を説明するのに役立つ、企業間の比較や相対的な業績の評価を行うためのより良い基礎を利用者に提供するはずだとも述べた。
- BC86 しかし、財務諸表利用者は、ディスカッション・ペーパーで示された分類についてのマネジメント・アプローチの主観性に懸念を示した。企業間の比較可能性（同じ業界内の企業も含む）が低下すると彼らは主張した。彼らが選好するのは、資産、負債、収益及び費用が、それらを同じように使用している企業どうしでは整合的かつ統一的に分類される結果となる分類アプローチである。
- BC87 両審議会は、分類についてのマネジメント・アプローチを支える原則と、セクション及びカテゴリーの確固として定義を求めるコメント提出者の要請（特に財務セクションの定義について）との間の緊張関係を承知している。ディスカッション・ペーパーのフィールド・テストに参加したアナリストは同様の懸念を示した。この懸念に対応して、公開草案は、財務セクションと投資カテゴリーを、首尾一貫した適用を促すようにもっと具体的な方法で定義することを提案している。

分類の方針

- BC88 ディスカッション・ペーパーでは、会計方針に関する事項として、資産及び負債を営業、投資及び財務のカテゴリーに分類する基礎、及びその分類の基礎の変更を企業が開示すべきだと提案していた。その開示には、企業が行っている事業の種類の説明が含まれ、事業に対する経営者のアプローチを理解するために必要な情報を利用者に提供することとなっていた。その開示は、ディスカッション・ペーパーで提案されていた分類についてのマネジメント・アプローチ（BC83 項で説明したように、分類において経営者の柔軟性を認めていた）に対する両審議会の支持の不可欠の要因であった。
- BC89 公開草案で提案している営業、投資及び借入の各カテゴリーの定義は、ディスカッション・ペーパーにおける定義よりは主観性が低いため、両審議会は、その分類が会計方針又は原則である必要はないと判断した。しかし両審議会は、セクション、カテゴリー及びサブカテゴリー内で項目を分類する基礎（特に、分類がどのように企業の活動に関係しているか）を企業が財務諸表注記で説明すべきだと決定した。

財務セクション

- BC90 ディスカッション・ペーパーは、財務セクションが財務資産カテゴリーと財務負債カテゴリーを含むべきだと提案していた。ディスカッション・ペーパーでは、財務資産及び財務負債を、経営者が企業の事業及びその他の活動の財務の一部と考える「金融資産」及び「金融負債」（IFRS 及び US GAAP で定義されている用語）として定義した。財務セクションの分類は、当初に資産又は負債の性格に基づくこととなる（「金融資産」又は「金融負債」でなければならない）。しかし、ディスカッション・ペーパーは、どの金融資産及び金融負債が財務機能を果たしているのかの判断を経営者に認めるという柔軟性を提供していた。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くことはできるが、非金融資産又は非金融負債を財務セクションに含めることはできないことを意味していた。
- BC91 どの項目を財務と考えるべきかに関して、ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の明確な意見の一致はなかった。一部のコメント提出者にとっては、財務とは企業の資本構成を指している。その観点からは、財務セクションには借入と資本だけを含めるべきである。一方、すべての負債を財務の一形態とみる人々もいる。
- BC92 コメント提出者のコメントに照らして、両審議会は、ディスカッション・ペーパーの財務セクションの定義は曖昧すぎて、実務において整合的かつ統一的に適用することはできないと結論を下した。両審議会は、分類の整合性は、財務諸表利用者が企業間比較を

行うための共通の出発点を確立する際に重要であると考えている。したがって両審議会は、公開草案は財務セクションについてディスカッション・ペーパーでの提案よりも具体的な定義を提供すべきであり、財務セクションに属する項目と事業セクションに属する項目とを明確に区分すべきだと判断した。

- BC93 公開草案は、財務セクションに含めるのは企業の資本構成と一般に同一視される項目（借入及び資本）のみとすることを提案している。ディスカッション・ペーパーから離れて、両審議会は、資産は財務セクションに含めるべきではないと決定した。唯一の例外は、借入又は資本と直接関連する資産（例えば、デリバティブ）である。両審議会が懸念したのは、財政状態計算書で表示される現金が利用可能という見方をする財務諸表利用者が多いことであり、その見方は妥当でない場合もある。現金及びその他の短期投資を財政状態計算書で借入とともに表示すると、利用可能という見方をさらに支持することになり、財務諸表利用者を誤らせる可能性がある。両審議会は、現金や有価証券等の資産を財務セクションに含めることを、財務セクションを純借入と同一視する動きだと財務諸表の読者が解釈してしまうことも懸念した。財務諸表に純借入に関する情報を含めるかどうかに関する別個の議論において、両審議会は、純借入の一般的な定義はないことに着目し、純借入の標準的な定義を作らないことを決定した。しかし、IASBの公開草案は、資産及び負債の表示科目の増減分析の一部として、一般的に純借入を構成する項目の開示を提案している（BC214項からBC217項参照）。

借入カテゴリー

- BC94 財務セクションをもっと具体的に定義するという決定に合わせて、両審議会は、借入カテゴリーには資金調達（又は返済）の目的で行った借入契約を含めるべきだと提案している。例としては、リボルビング借入枠、社債発行及びシンジケート借入などがある。
- BC95 両審議会は、借入カテゴリーには、企業自身の資本に関わる取引のうち企業の資金調達活動の一部であるものから生じた資産及び負債も含めるべきだと提案している。例としては、未払配当金や企業自身の株式に係る売建オプションなどがある。両審議会は、これらの項目及び関連するフローは明らかに財務の定義に該当するので、財務セクションに属することに着目した。しかし、それらの項目について財務セクションの中の独立のカテゴリー又は資本の中のサブカテゴリーを設ける必要はないと考えた。したがって、借入カテゴリーの定義をこれらの非資本項目も含めるように拡張することを決定した。
- BC96 両審議会は、キャッシュ・フロー計算書の財務セクションには独立した借入と資本のカテゴリーを含めないことを提案している。借入カテゴリーに含まれる負債のうち資金調

達に関係するもの（未払配当金など）を決済するキャッシュ・フローがあるからである。さらに、財務諸表利用者は、財務セクションに借入と資本のカテゴリーがなくても、これらの項目について支払うか又は受け取る現金を容易に区別できるはずである。

資本カテゴリー

- BC97 財務セクションの定義をディスカッション・ペーパーでの提案よりも具体的にすべきであるという決定に照らして、両審議会は、資本は財務セクションの独立のカテゴリーとすべきであると提案している。多くの財務諸表利用者は借入と資本を企業の交換可能な資金調達源として分析しているが、これらの資金調達源の間には財政状態計算書の財務セクションでそれらを区分することを正当化する重要な相違があることも利用者は認識している。
- BC98 両審議会は、営業、投資及び借入のカテゴリーへの分類と異なり、ある項目の資本カテゴリーへの分類は、その項目が IFRS 及び US GAAP で決定された資本であるかどうかのみに左右される。

事業セクション

- BC99 事業セクションには、企業の収益創出活動に関連する資産及び負債を含めるべきである。両審議会は、企業が自らの事業活動を、資源の相互に関係のある使用を含むプロセスを通じて収益を生み出す活動と、個別資産からのリターンを生み出す活動とに区分すべきであると提案している。これらの異なる事業活動は、2つのカテゴリー（すなわち営業カテゴリーと投資カテゴリー）に表示される。
- BC100 ディスカッション・ペーパーでは、営業と投資のカテゴリーは、中心的活動と中心的でない活動という概念に基づいていた。企業は、経営者が何を企業の中心的な営業と見るかに従って、事業資産及び負債を当該カテゴリーに分類しなければならないこととなる。その時点では、中心的なのか中心的でないのかの区別の方が、営業と投資の狭義又は規範的な定義よりも有用な情報を提供すると両審議会は判断した。しかし、ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者は、企業がどの項目を投資カテゴリーに分類すべきかについて一層のガイダンスと明瞭性を求めた。
- BC101 両審議会は、事業資産及び事業負債を、それらが(a) 収益（商品の販売又はサービスの提供によるものなど）を生み出すために一緒に機能するのか、(b) リターン（製造業にとっての利息収益又は配当収益など）を個別に生み出すのかに基づいて区分すれば、ディスカッション・ペーパーで提案した中心的か中心的でないかの区別と同様の結果が得られ

ると考えている。さらに、公開草案で提案している営業と投資の定義は、多くのコメント提出者とフィールド・テスト参加者が提案した営業と投資の概念に近づいている。提案している定義の利点は、ディスカッション・ペーパーの定義よりも主観性が低く、企業間の比較可能性が高まることである。

BC102 両審議会は、定義された営業と投資のカテゴリーの削除や、事業セクションをさらに区分すべきかどうか及びどのように区分すべきかを企業が決定することを認めることを検討した。しかし、事業セクションの中の別々のカテゴリーに属する項目を決定する際に、企業が共通の規律を適用すれば、財務諸表分析に最も役立つと両審議会は判断した。整合的に定義された営業カテゴリーがないと、キャッシュ・フロー計算書の情報の有用性が損なわれるおそれがあることも両審議会は懸念した。

BC103 ディスカッション・ペーパーから変更して、両審議会は、企業が現金を財政状態計算書で複数のカテゴリーに分類すべきではないと提案している。現金は代替可能なので、現金のある部分がある機能を有し、他の部分は別の機能を有していると企業が識別することは、不可能ではないとしても、困難であると両審議会は判断した。さらに、経営者が現金を将来どのように用いるつもりなのかに基づいて現金を分類することを認めると、有用であるよりもむしろ誤解を招く情報の表示となる可能性があること両審議会は考えている。

営業ファイナンス・サブカテゴリー

BC104 どの負債を財務セクションに含めるべきかを議論した際に、両審議会は、負債の中には財務諸表利用者の多くが代替的な資金調達源と見ているものがあることに留意した。しかし、そうした負債は企業の資金調達取引の一部ではない。例として、退職後給付負債や廃棄負債などがある。そうした負債は財務的要素があるものと見ることができ、それらを借入カテゴリー又は財務セクションに分類すべきではないと両審議会は結論を下した。それらの負債は、サービス、使用権若しくは財との交換で生じるか又は営業活動の結果として直接的に発生するが、資金調達活動は、企業の一般的な事業活動、資本的支出及び取得活動の資金を賄うものである。

BC105 両審議会は、退職後給付又は廃棄負債などの負債は、まずもって企業の営業活動に関連すると結論を下した。しかし、それらは性質上長期であるため、重大な財務的要素がある。したがって、両審議会は、営業カテゴリーの中の次のような負債を区分することを提案している。それは、(a) 企業の営業活動に直接関連し、(b) サービス、使用権若しくは財との交換で生じるか又は営業活動の結果として直接的に発生し、かつ、(c) 財務的要

素を有する負債である。公開草案は、それらの負債についての営業カテゴリー内のカテゴリー、すなわち「営業ファイナンス」という名称のサブカテゴリーを提案している。

BC106 一体性原則に合わせて、それらの負債によるすべての関連する影響は、包括利益計算書の同様のサブカテゴリーに分類することになる。しかし、関連するキャッシュ・フローは、キャッシュ・フロー計算書の営業カテゴリーに表示し、BC107 項の説明のとおり、それは営業ファイナンス・サブカテゴリーを含まない。したがって、3 つの財務諸表は営業カテゴリーのレベルで一体性があり、包括利益計算書と財政状態計算書は営業ファイナンス・サブカテゴリーのレベルで一体性がある。

BC107 キャッシュ・フロー計算書には営業ファイナンスに係るサブカテゴリーがない。ある負債（年金制度等）に関するキャッシュ・フローは、区分不可能な営業要素と財務要素の両方を含んでいるからである。両審議会は、当該サブカテゴリーの他の項目と関連するキャッシュ・フローはより容易に識別可能である（例えば、リースに係る支出は当該リースの元本と利息要素に帰属させることができる）と認識している。しかし、例えば、その支出が費用の現金実現（営業）と負債の決済（営業ファイナンス）のいずれに関係しているのかについて、財務諸表利用者の間での共通の見解はない。

BC108 営業ファイナンス・サブカテゴリーに項目を区分するという決定に至る際に、両審議会は、当該サブカテゴリーに分類される負債を借入と同様のものと見る財務諸表利用者がレバレッジ比率の調整を容易に行えることに着目した。それらの項目が財政状態計算書で区分され分解されるからである。そうした利用者の分析を助けるため、公開草案は、企業が財政状態計算書及び包括利益計算書にサブカテゴリー加算前と加算後の両方の小計を含めるべきだと提案している。

非継続事業セクション

BC109 両審議会は、企業は非継続事業に関する情報を継続事業に関する情報と区分して表示しなければならないという現行の要求を維持することを決定した。両審議会は、非継続事業の区分表示によって有用な情報が提供されると考えている。そうした財務諸表の利用者が企業の継続的な活動をより良く評価できるようになるからである。

BC110 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、財務諸表利用者は、非継続事業に関する情報を、継続する事業に関する情報とは異なる形で扱う可能性が高い。それぞれ将来キャッシュ・フローへの影響が異なるからである。

法人所得税セクション

BC111 両審議会は、企業はすべての法人所得税資産負債及びすべての法人所得税キャッシュ・フローを、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書の独立の法人所得税セクションに表示すべきだと提案している。しかし、企業は法人所得税費用及び便益のすべてを包括利益計算書の独立の法人所得税セクションに表示すべきではない。それは、現行の基準は法人所得税を包括利益計算書において継続事業、非継続事業及びその他の包括利益に配分することを要求しているからである。両審議会は、包括利益計算書において法人所得税を配分することは、利用者が企業の財務業績を、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性ととも評価するのを助ける上で重要である。さらに両審議会は、当期純利益の小計を維持するために法人所得税をその他の包括利益に配分しなければならないことを認識している。したがって両審議会は、包括利益計算書において法人所得税を、法人所得税の配分が要求されているセクションと整合的に企業が表示することを提案している。したがって、企業は法人所得税費用又は便益の一部を、法人所得税セクションだけではなく、非継続事業セクション及びその他の包括利益に表示する可能性がある。

BC112 その結果、包括利益計算書における法人所得税の表示は、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書における法人所得税資産、負債及びキャッシュ・フローの表示とは揃わないこととなる。両審議会は、各計算書をカテゴリーのレベルで完全に揃えるように、法人所得税資産、負債及びキャッシュ・フローを法人所得税費用（便益）と同じセクション及びカテゴリーに表示することを要求することを検討した。しかし両審議会は、そのようにすると複雑で恣意的な配分が必要となり、有用な情報が提供されそうにないと判断した。

複数カテゴリー取引セクション

BC113 両審議会は、企業は、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（又は認識の中止を行う）単一の取得（又は処分）取引の包括利益又はキャッシュ・フローへの影響を、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の別個のセクションに分類すべきだと提案している。両審議会は、複数カテゴリー（又は複数セクション）取引の包括利益又はキャッシュ・フローへの影響を、関連する資産及び負債が分類されるセクション又はカテゴリーに配分することを企業に要求することを検討した。それが一体性の原則と整合するからである。しかし両審議会は、この配分は恣意的であり、財務諸表利用者にとって意味のある情報を提供しないと判断した。

BC114 両審議会は、複数カテゴリー取引の包括利益又はキャッシュ・フローへの影響を、企業が取得又は処分した資産及び負債の支配的な用途を反映するセクション又はカテゴリーに分類することも検討した。両審議会は、この代替案によれば恣意的な配分が避けられることを認識した。しかし、関連する資産及び負債の支配的な用途を企業が決定することが困難であると考えた。

BC115 両審議会は、複数カテゴリー取引の包括利益又はキャッシュ・フローへの影響を、財務諸表でどこに表示するのが最も良いかに関する決定を行うことを企業に求めるべきではないと考えている。その代わりに、企業は当該影響を他のセクションとは別のセクションに分類すべきであり、それにより整合的な取扱いとなる。別個のセクションにおける分類も、目立つ形での一体性原則に対する例外を示すものである。

表示の継続性 [FASB のみ]

BC116 FASB は、財務諸表とそれに付属する注記における情報の表示のための様式は、各期間を通じて維持すべきだと提案している。ただし、別の表示又は分類の方が適切となる場合又は会計基準が表示の変更を要求している場合は除く。FASB は、表示の継続性に関する規定について、IAS 第 1 号の規定が US GAAP と類似のものであることに留意し、IASB とのコンバージェンスを行うことにした。

小計及び表題

BC117 両審議会は、財務諸表に含まれているセクション、カテゴリー及びサブカテゴリーのそれぞれについて企業は小計を表示すべきだと提案している。それにより財務諸表利用者が各計算書間で小計を関連付けることができるからである。

BC118 ディスカッション・ペーパーは、企業がセクション及びカテゴリーを、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同じ順序で表示することを提案していた。両審議会は、セクション及びカテゴリーを異なる順序で表示する方が理解可能である場合があることから、スタッフ・ドラフトでは当該規定を提案しないこととした。理解可能性の方が、構成を厳密に揃えることよりも重要と考えられた。したがって公開草案は、できるだけセクション及びカテゴリーを揃えることを企業に求めるが、表示における柔軟性を提供する。

財政状態計算書（第 112 項から第 132 項）

財政状態計算書の表示

- BC119 資産と負債を一緒にして各セクション、カテゴリー及びサブカテゴリーで表示することは、財政状態計算書の様式の重大な変更となる。財政状態計算書がもはや構成要素（資産、負債及び資本）に基づいて分類されなくなるため、提案する様式は、多くの人々が伝統的に財政状態計算書を見てきた方法を変えることになる。
- BC120 ディスカッション・ペーパーは、資産と負債を一緒にして各セクション及びカテゴリーで表示する便益の 1 つは、財務諸表利用者が重要な財務比率を計算するのが容易になることだと指摘した。一部のコメント提出者は、提案するセクション及びカテゴリー様式により、財務諸表で利用可能な情報が多くなり、それにより利用者が情報を見つけやすくなるということに同意した。一方、他のコメント提出者は、利用者は一部の比率（正味営業資産利益率など）の計算は楽になるだろうが、他の比率（運転資産項目を含んだ比率など）の計算には苦勞するかもしれないと述べた。運転資本項目のすべてが同じカテゴリーに表示されないこともあるからである。
- BC121 両審議会は、資産及び負債のセクション、カテゴリー及びサブカテゴリーでの表示が、コアとなる財務諸表表示の一体性の原則を達成することが必要と考えている。財政状態計算書が、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書と同じセクション、カテゴリー及びサブカテゴリーを含んでいれば、収益、費用及びキャッシュ・フローの項目を生み出すために一緒になって作用する資産及び負債の関係が明瞭となり、財務諸表は相互補完的になる。
- BC122 両審議会は、企業の資金調達活動の一部である資産及び負債についての明瞭性を与えることは、利用者にとって全体として便益となるはずだと考えている。また、共通して使用される財務比率の質も高まると両審議会は考えている。利用者が企業の営業活動の評価を、現行の財務諸表でできる評価よりも容易に行えるからである。
- BC123 ディスカッション・ペーパーで例示した財政状態計算書では、セクション及びカテゴリーを各カテゴリーの資産（及び負債）の小計とともに単一の欄で表示していたが、企業はその情報を単一の欄で表示することを要求されないことに両審議会は気づいた。代替的に、企業は財政状態計算書においてセクション、カテゴリー及びサブカテゴリーを多欄式アプローチで表示することを選択できる。これは、すべての資産を 1 つの欄に表示し、すべての負債を別の欄に表示するもので、財政状態計算書の伝統的な様式により整合的である（適用ガイダンス案の設例 12 参照）。

合計及び小計の表示

BC124 ディスカッション・ペーパーは、企業は資産合計、負債合計及び短期・長期の小計を財政状態計算書又は財務諸表注記のいずれかで開示することができると提案していた。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、財政状態計算書の有用性の低下を指摘した。見慣れている小計及び合計が財政状態計算書で容易に利用可能でないからである。コメント提出者は、これらの小計及び合計を財政状態計算書又は注記のいずれかで開示するという選択を経営者に与えることは有用ではないと述べた。

BC125 公開草案では、両審議会は、資産合計、負債合計及び短期・長期の資産・負債の小計を財政状態計算書で表示することを企業に求めることを提案している。これは、関連する情報を同じ場所で（すなわち、財政状態計算書の文脈の中で）表示することとなり、比率の算定が容易となる。

現金同等物の表示

BC126 ディスカッション・ペーパーにあるように、両審議会は、現金同等物の概念を IFRS 及び US GAAP から削除することを提案している。両審議会は、現金同等物は現金と同一の特徴を有しておらず、現金とは異なるリスクがあることに着目した。したがって、現金同等物を現金と区分して表示することにより、異質の資産を同じ表示科目にグルーピングすることが避けられる。さらに、この表示は、財政状態計算書において流動性をより良く反映する。

BC127 ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の一部は、現金と現金同等物を区分して表示する提案に反対し、現金同等物は企業の資金管理機能の重大な要素となり得るため、企業は一般に当該項目を一緒に管理すると指摘した。結論に至る際に、両審議会は、現金と現金同等物は同様に管理されることもあるが異なる資産であることに着目した。両審議会は、資産及び負債をその用途に基づいて分類する提案は、同一の経済的特徴を有さない項目を合算する柔軟性を経営者に与える意図ではなかったことに留意した。

短期と長期又は流動性の順序による表示

BC128 ディスカッション・ペーパーと同様に、両審議会は、企業は資産及び負債を財政状態計算書の各カテゴリーの中でさらに短期か長期のいずれかに分類すべきだと提案している（流動性の順序による表示の方が目的適合性の高い情報を提供する場合を除く）。

BC129 両審議会は、短期の資産及び負債を長期の資産及び負債と区分して分類し表示することは、分解の原則の達成に役立つはずだと考えている。その理由は次のようなものである。

- (a) どの資産及び負債が短期でどれが長期なのかに関する情報は、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に関連する。
- (b) 短期及び長期の資産及び負債の区分表示により、近い時期に実現又は現金への転換が見込まれる資産と、近い時期に支払又は他の形の決済が見込ま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。

短期と長期の表示

BC130 IFRS 及び US GAAP において、財政状態計算書の分類表示は企業の営業サイクルと結びついている。その営業サイクルは、流動・非流動の区分の使用を意味することが多い。ディスカッション・ペーパーでは、資産・負債の短期・長期の分類は、企業の営業サイクルではなく、1 年基準の区分を基礎とすべきだと提案した。両審議会は、1 年基準の区分の方が、企業の営業サイクルに基づく区分よりも単純で理解が容易だと判断した。例えば、企業が多様な商品又はサービスを生産していて、それらの営業サイクルがさまざまである場合もあり、そのために、営業サイクルによる区分は複雑となり、詳細な説明がなければ利用者の理解が困難となる可能性がある。

BC131 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の大半は、短期と長期の区分が、分類財政状態計算書を表示する企業にとっての比較可能性を高めるものであることに同意した。1 年基準は、財務諸表利用者が企業間で情報を比較するのに役立ち、企業の流動性の評価を容易にする可能性がある。しかし、一部のコメント提出者は、長期を表すのに「1 年よりも長い」を用いることは、営業サイクルが長くなっている業界（例えば、航空機製造業界）の企業にとっては有用でないと主張した。

BC132 両審議会は、資産又は負債の短期としての分類は、企業の営業サイクルではなく、1 年基準を基礎とすると提案している。この情報を充実させるため、営業サイクルが 1 年超である企業は営業サイクルを財務諸表注記で説明することを両審議会は提案している。

BC133 両審議会は、契約上の満期日又は実現若しくは決済の予定日のいずれかが報告日後 1 年以内の場合には、企業は資産又は負債を短期として分類すべきだと提案している。両審議会は、実現（決済）予定に基づく区分の方が、契約上の満期日だけに基づく区分よりも流動性に関する適切な情報を提供すると考えている。しかし、契約上の満期日を全く考慮せずに実現又は決済予定に基づいて区分を行うと、流動性や資産と負債が現金に与える影響についての適切な情報が提供されないおそれがある。例えば、企業が契約上の満期が 6 か月の手形借入を有しているが、その手形の借換えを予定していて、借換え後の手形に係る支払は 18 か月間行わないと予想している場合には、実現又は決済の予定の

みに基づく区分はこの手形を長期に分類することを要求するものと解釈するかもしれない。利用者は企業が1年以内に手形の決済か借換えのいずれかを行わなければならないという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)実現又は決済の予定、のいずれか短い方を基礎とすべきだと両審議会は判断した。

BC134 ディスカッション・ペーパーは、US GAAP に合わせて、繰延税金資産・負債は関連する資産又は負債の分類に従って分類すべきだと提案していた。IAS 第1号は繰延税金資産・負債を流動に分類することを禁じているので、この分類はIFRS適用企業の実務を変更することになる。IASBは、この実務の変更は、表示基準だけでなく法人所得税の基準も合わせるという両審議会の目標に整合すると判断した。したがってIASBは、繰延税金資産・負債に係る分類の規定の変更を提案している。

BC135 IAS 第1号とUS GAAPは、金融負債の流動・非流動の分類について異なるガイダンスを含んでいる。両審議会はそれらの差異を別個のプロジェクトで扱うことを検討する。このため、IASBの公開草案は金融負債の分類に関するIAS第1号のガイダンスを維持し、FASBの公開草案はTopic 470「借入」の分類ガイダンスを維持している。両審議会は、この別個のプロジェクトにより金融負債の分類に関する現行のガイダンスへの変更があれば、財務諸表表示に関する基準に織り込むこととなることに留意した。

流動性の順序による表示

BC136 両審議会は、資産及び負債を短期と長期に分類し表示することが、一部の企業に関しては有用な情報を提供しない場合があることを承知している。例えば、金融サービス企業は通常、満期日が短い期間の中で広範囲にわたる金融資産及び金融負債を有している。金融サービス企業では、提案されている短期と長期の分類は大まかすぎて、財務諸表利用者に有用な情報が提供されないことが多い。さらに、こうした企業では、流動性の順序で情報を提供する方が、短期と長期の区分を表示するよりも重要であることが多い。

BC137 これらの理由から、場合によっては、流動性の順序による資産又は負債の表示の方が、利用者が得る便益が大きくなることもあると両審議会は考えている。したがって両審議会は、そうした表示の方が短期と長期の表示よりも目的適合性の高い情報を提供する場合には、資産及び負債を流動性の順序で表示すべきだと提案している。

BC138 両審議会は、流動性の順序（すなわち、ある資産が他の資産よりも現金に近いかどうかを決める際に企業が検討すべき特性）を決定する方法に関するガイダンスを示す必要はないと考えている。資産グループの中の個々の資産の相対的な流動性の決定は、当該資

産に固有の特性に左右される。したがって、経営者がその判断を行う最も良い立場にあると両審議会は結論を下した。

契約上の満期情報の開示

BC139 ディスカッション・ペーパーは、企業が流動性に基づく表示を採用すると決めた場合には、短期の契約上の資産及び負債の満期に関する情報も財務諸表注記で開示することを提案していた。コメント提出者の大半はその提案に同意した。財務諸表利用者が、企業の流動性、企業のリスク管理方法、並びに将来キャッシュ・フローの性質、時期及び不確実性を評価するのに役立つ可能性があるからである。また、コメント提出者は、短期の契約上の資産及び負債に関する情報の開示をすべての企業に要求すべきだと考えた。しかし、コメント提出者は、提案された開示は IFRS 及び US GAAP に見られる規定と重複していると指摘した。

BC140 両審議会は、短期の契約上の資産及び負債の満期に関する開示は、財務諸表表示プロジェクトの一部として含めるべきではないと判断した。その代わりに、両審議会は、当該情報の開示を、他の進行中のプロジェクト（金融商品、リース及び保険契約を含む）で当該情報の開示を扱うべきだと結論を下した。

BC141 両審議会は、財務諸表表示プロジェクトでは、長期の契約上の資産及び負債の満期に関する情報の開示を扱う必要はないという結論も下した。IFRS 及び US GAAP がすでに同様の情報の開示を要求しているからである。

財政状態計算書での分解

BC142 両審議会は、企業は異なる基礎で測定される類似の資産及び負債を分解して、財政状態計算書に別々の科目で表示すべきだというディスカッション・ペーパーの提案を維持することを決定した。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とを合算して、合計額を単一の表示科目で表示すべきではない。両審議会は、測定基礎に従って企業の財政状態計算書で項目を分解することは、財務諸表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のに役立つと判断した。

BC143 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くは、測定基礎に関する情報は、財政状態計算書ではなく財務諸表注記で表示すべきだと提案した。コメント提出者は、提案によれば財政状態計算書の情報があまりにも多くなり、そのために当該計算書の有用性が低下するおそれがあることを懸念していた。

BC144 両審議会は、測定基礎の情報を分解して財政状態計算書に区分表示することは、その情報を適切な文脈に置くものだと判断した。さらに、資産及び負債の測定基礎別の分解は、期間ごとの資産又は負債の価値の変動が、外部的な市場の影響、経営者の仮定の変更又は企業の内部活動のいずれに関連しているのかを財務諸表利用者が識別するのに役立つはずである。両審議会は、財政状態計算書における追加的な表示科目が当該計算書の有用性を低下させるとは考えなかった。

財政状態計算書における最低限の表示科目

BC145 IAS 第 1 号は、財政状態計算書に係る最低限の表示科目の規定を含んでいる。両審議会は、それらの規定を公開草案に含めるべきかどうかを検討した。IASB は、財政状態計算書及び包括利益計算書に係る最低限の表示科目の規定を IAS 第 1 号から削除し、個別の基準の中でそれらを維持することを決定した。この決定は規定の重複を避けるために行ったもので、その理由は表示科目の一部がすでに他の IFRS の対象とされているからである。他の場合の中で、特に包括利益計算書については、公開草案が提案している小計の要求を考慮すると、もはや必要のない表示科目もある。いくつかの IFRS は、IFRS 第 X 号「財務諸表の表示」の公表時に、これらの変更を反映するために修正される。IASB 公開草案の付録 C は、IAS 第 1 号及び他の特定の IFRS が求めている、財政状態計算書及び包括利益計算書に係る表示科目の規定のリストを記載している。

BC146 FASB は、財政状態計算書に係る最低限の表示科目のリストは必要ないと判断した。分解の原則により、企業が財政状態計算書で表示する科目をどのように決定すべきかに関するガイダンスが提供されているからである。FASB は、このような規定の相違は、財政状態計算書に表示される表示科目の相違をほとんど生じないと予想している。FASB は、SEC の規則 S - X に、該当する場合には、財政状態計算書又は注記で表示されるさまざまな表示科目に関する規定が含まれていることに留意した。

包括利益計算書（第 135 項から第 167 項）

機能別及び性質別分解

BC147 両審議会は、収益及び費用の機能別分解は、企業が利益を求めて行っている活動に関する理解を利用者に提供するものと考えている。しかし、各機能グループは、同一の市場又は経済的事象に対する反応が異なる項目（例えば、労務費と原材料）で構成されているかもしれない。このため、両審議会は、企業は各機能グループ内で収益及び費用の項目を性質別に分解すべきだと提案している。

- BC148 ディスカッション・ペーパーは、機能別及び性質別の分解情報を包括利益計算書で要求することを提案していた。しかし、ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者及びフィールド・テストの参加者は、その要求により包括利益計算書での表示科目が多くなり、当該計算書の有用性に不利な影響を及ぼすことを懸念した。コメント提出者はまた、連結包括利益計算書での分解情報は収益・費用項目の真の相違を反映しない場合があると述べた。収益・費用項目は、それらが発生する地域又は報告セグメントによって市場条件又は経済的事象の変化に対する反応が異なることが多いからである。
- BC149 FASB は、複数の報告セグメントをもつ企業は性質別情報をセグメント注記で開示すべきだと提案している。それが当該情報の最も有用な文脈となるからである。性質別情報を適切な文脈に置くニーズは、相互関連のない事業（例えば、製造業セグメントと金融サービスのセグメント）で構成されている企業にとって最も重要である。FASB は、この情報の表示には企業のセグメント注記が最も効率的かつ効果的な手段だと考えている。各報告セグメントは経済的特徴が類似した営業セグメントで構成されているからである。
- BC150 FASB は、報告セグメントが 1 つしかない企業は、性質別情報の一部又は全部を、包括利益計算書ではなく、独立した注記で表示してもよいと提案している。企業は、性質別情報の体系的なメカニズムを提供するために、機能別情報を当該注記（及びセグメント注記）に表示することも要求される。
- BC151 IASB は、すべての企業が、性質別の収益及び費用情報をセグメント注記とは別個の注記で表示すべきだと提案している。IFRS 第 8 号は 2011 年に適用後レビューが予定されていることに IASB は留意した。当該レビューの一環として、セグメント報告に係る現行規定を、FASB が財務諸表表示プロジェクトの一部として行う Topic 280 の修正（BC232 項から BC234 項参照）に合わせるべきかどうかを検討することを、IASB は確約している。
- BC152 FASRI が行った実験的調査の結果から分かったのは、機能別及び性質別の情報は、財務諸表本体又は財務諸表注記のいずれかで 1 箇所にとめて表示される場合に、最も有用だということである。さらに、財務諸表本体に、セクション及びカテゴリーに分類され、かつ機能別及び性質別に分解された情報がある場合には、アナリストはその財務諸表を、当該情報の一部又は全部を注記に表示する場合よりも透明性が高いと評価した。
- BC153 両審議会は、機能別情報が事業の業績の分析に目的適合性がない場合には、収益及び費用の機能別分解を企業に要求すべきではないと決定した。製品を開発し製造するのではなくサービスを提供する一部の企業にとっては、項目を性質別に分解して表示すれば、

分解の原則に整合した有用な情報を提供するのに十分かもしれない。これらの企業にはサービスの提供を支える活動のグループがあるかもしれないが、機能上の分野への分解が必ずしも追加の有用な情報を提供するわけではない。したがって、機能別に（セクション、カテゴリー及びサブカテゴリーへの分類からさらに）分解した情報が有用でない場合には、企業はそれを提供する必要はないと両審議会は提案している。

表示様式の見捨ての削除

- BC154 財務諸表表示プロジェクトの目標は、財務情報の表示に係る基準を開発し、その過程で、IFRS 適用企業が用いる表示様式と US GAAP 適用企業が用いる様式との相違をなくすことである。したがって、ディスカッション・ペーパーでは、IFRS 及び US GAAP が認めている包括利益計算書の表示様式の見捨てを削除し、包括利益のすべての内訳項目を包括利益計算書で表示することを要求することを提案した。したがって、その他の包括利益を損益計算書とは別の計算書で（IFRS 及び US GAAP）又は持分変動計算書で（US GAAP）表示する見捨ては、もはや認められないことになる。
- BC155 ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者のうち、包括利益計算書への移行を支持した人々は、それにより透明性、首尾一貫性及び比較可能性が高まるはずだと述べた。さらに、財務比率の計算プロセスが容易となる。
- BC156 提案に反対したコメント提出者は、両審議会は、どの項目をその他の包括利益に表示すべきかに関するガイダンスを改訂するプロジェクトを完了するまで、包括利益計算書のガイダンスの変更を延期すべきだと述べた。コメント提出者はまた、包括利益計算書への移行は、純利益を小計とすることで純損益の重要性を損なうこととなり、包括利益の合計額を計算書の最終の数字として表示することは利用者を混乱させると指摘した。
- BC157 両審議会は、受け取ったコメントを検討し、純損益とその他の包括利益との間の明瞭な区別を維持する包括利益計算書を要求することを決定した。両審議会は、業績の測定値としての純損益を廃止する予定はない。
- BC158 利用者からは、純損益とその他の包括利益を同一の計算書に表示することについて、圧倒的な支持があった。利用者は、包括利益の合計額を計算書の最終の数値として表示することが混乱を招くものとは考えなかった。
- BC159 両審議会は、その他の包括利益の項目の概念的な検討は、財務諸表表示プロジェクトの本フェーズの範囲外であると判断した。両審議会は、その他の包括利益の体系的な検討は、財務諸表表示プロジェクトの現在のフェーズの完了後に着手すべきだと考えている。これは、その検討には、さまざまな異質の項目（例えば、為替換算調整勘定、退職後給

付に係る利得及び損失、キャッシュ・フロー・ヘッジ) に関する認識と測定の問題が含まれるが、それらは財務諸表表示に関するプロジェクトの範囲を超えるものであり、また、現行基準の変更が必要となるかもしれないからである。さらに、両審議会は、これらの分野の多くで活動中のプロジェクトを持っており、そのうちのいくつかでその他の包括利益の使用を再確認している。したがって両審議会は、財務諸表表示プロジェクトの現在のフェーズは、現行の基準と整合する方法でその他の包括利益項目の表示に焦点を当てるべきだと決定した。それでも、両審議会は、すべての収益・費用項目の包括利益計算書での表示を求めることが、その他の包括利益の概念的な検討の重要な先駆けとなると考える。

その他の包括利益の表示に係る独立したプロジェクト

BC160 2009 年に、両審議会は、その他の包括利益の表示を財務諸表表示プロジェクトとは別個のプロジェクトで検討することを決定した。両審議会は、その他の包括利益の表示に関する別個ではあるがコンバージェンスしたガイダンスを公表するために共同で作業している。当該プロジェクトに係る IASB と FASB の公開草案は、2010 年 5 月に公表された。このため、その他の包括利益に関する当該公開草案の提案は、包括利益計算書の設例も含めて、財務諸表表示に関する公開草案に組み込まれている。

BC161 その他の包括利益の表示に関する別個のプロジェクトの一環として、IASB は、純損益に振り替えられることのないその他の包括利益項目とその後において振り替えられる可能性のある（リサイクリング）項目に区分することを提案している。その改善によって、その他の包括利益で表示される項目の理解が高まり、財務諸表利用者が、IFRS に従って作成される財務諸表と US GAAP に従って作成される財務諸表とを比較することがより容易になる。利用者は、振り替えられないその他の包括利益の金額を容易に識別できるようになる。US GAAP では、その他の包括利益のすべての項目は純損益に振り替えられるため、同様の区別は必要ない。

その他の包括利益内のカテゴリー

BC162 両審議会は、その他の包括利益の各項目がどのカテゴリーに関係しているかを企業が包括利益計算書に示すことを提案している。この情報は、どのセクション、カテゴリー又はサブカテゴリーで、将来生じる可能性のある組替調整額が将来の包括利益計算書の純損益に表示されるのかを、財務諸表利用者が理解するのに役立つものと両審議会は考えている。さらにこの情報は、財務諸表利用者が包括利益計算書と財政状態計算書の金額の間の関係をより良く理解するのに役立つ。その他の包括利益の内訳項目の中で、ただ

1 つ、企業が財政状態計算書におけるセクション、カテゴリー又はサブカテゴリーを特定する必要がないのは、連結子会社（及び比例連結されているジョイント・ベンチャー [IFRS]）に係る為替換算調整勘定である。これは、為替換算調整勘定が、財政状態計算書の複数のカテゴリーの資産及び負債に関係している場合があるためである。

法人所得税の配分

BC163 両審議会は、その他の包括利益の内訳項目に関連する税効果控除後又は税効果控除前で表示して、各内訳項目に配分された法人所得税を開示することを企業に要求している IFRS 及び US GAAP の現行のガイダンスを維持することを提案している。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者は、現行の報告の選択肢を引き続き認める提案をおおむね支持した。しかし、コメント提出者の一部は、法人所得税費用をその他の包括利益の各内訳項目に別々に配分するという要求に反対した。こうした情報を提供するための追加的なコストに気づいたためである。両審議会は、その他の包括利益の各内訳項目に法人所得税を配分することを引き続き要求するとともに、税効果の表示に関する現行の選択肢を引き続き認めることを決定した。法人所得税をその他の包括利益の各内訳項目に配分することは、当該内訳項目に関する情報の明瞭性及び透明性を高めるのに役立つ（特に、その内訳項目が純損益に適用されるのと異なる税率で課税される場合）。

BC164 同様の理由で、両審議会は、法人所得税を非継続事業に配分し、非継続事業の業績を包括利益計算書に税引後で表示する現行の規定を維持することも提案している。

為替差損益の表示

BC165 両審議会は、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内訳項目を含む）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、カテゴリー又はサブカテゴリーに表示することを企業に要求することを提案している。ディスカッション・ペーパーは同じ表示を提案しており、これは一体性の原則と整合している。

BC166 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、関連している外貨建取引差損益のうち包括利益計算書の異なるセクションに表示されるもの間でミスマッチが生じることを懸念した。コメント提出者は、提案されている要求を適用すると、単に表示のミスマッチがある場合の変動性が高まることとなると主張した。両審議会は、営業及び財務の外貨建取引差損益の表示のミスマッチは、企業の経済的エクスポージャーに関する有用な情報を提供するものであると判断した。両審議会は、このように企業が為替リスクを効果的に相殺することができたかどうかを知ることは有用と考えている。

BC167 外貨建取引の全体的な影響を見たい財務諸表利用者は、種々の外貨建取引差損益が包括利益計算書で区分表示されていれば、それを集計できることに両審議会は留意した。

異常項目

BC168 FASB は、非経常的かつ発生頻度の低い事象及び取引の影響は、Subtopic 225-20「損益計算書—異常及び非経常的項目」（当初は APB 意見書第 30 号として公表）で現在要求しているような、包括利益計算書での異常項目としての表示をすべきではないと提案している。FASB は、異常項目を独立の分類とすることは有用な情報の提供には必要ではないと考えている。当該事象に関する開示と議論が財務諸表利用者にとっての最大の価値を与えるからである。さらに、一部の取引及び事象は異常と考え得るが、そのような項目の定義を、(a) 異常取引又は事象の影響を明瞭に区分し、かつ(b) 定義で捕捉される項目の範囲を十分に制限するような方法で、行うことは不可能である。FASB は、その決定が IAS 第 1 号（収益・費用項目を財務諸表で異常項目として表示することを禁止している）と整合していることに留意した。BC169 項及び BC170 項で説明するように、両審議会は、非経常的又は発生頻度の低い事象及び取引の影響の区分表示を検討した。

非経常的又は発生頻度の低い項目

BC169 US GAAP は、非経常的又は発生頻度の低い項目を包括利益計算書で区分して表示し、関連する情報を財務諸表注記で開示することを現在要求している。ディスカッション・ペーパーには、企業は非経常的又は発生頻度の低い事象又は取引を、提案された調整表の備忘欄に表示すべきだという FASB の予備的見解が含まれていた。両審議会は、ディスカッション・ペーパーで提案していた調整表を要求しないという決定に照らして、この論点を再検討した。

BC170 両審議会は、非経常的又は発生頻度の低い項目の区分表示は、利用者が企業の業績と将来キャッシュ・フローを評価する際に、別個に又は追加的に検討を要する可能性のある項目に注意を喚起するものと考えている。しかし、分解の原則を適用しても、必ずしもこれらの項目を区分表示することにはならない。企業はこれらの項目を当期中の他の項目と経済的に性質が類似したものと考えて分解しないかもしれないからである。したがって、両審議会は、非経常的又は発生頻度の低い項目に関する情報の表示を企業に要求することを決定した。非経常的又は発生頻度の低い事象又は取引に関連する収益又は費用は、包括利益計算書の適切なセクション、カテゴリー又はサブカテゴリーで表示される。事象又は取引の記述とその財務的影響（例えば、売上の減少や原材料又は棚卸資産への影響）は注記で開示される。

キャッシュ・フロー計算書（第 168 項から第 199 項）

直接法の表示

BC171 両審議会は、すべての現金流入及び現金流出をキャッシュ・フロー計算書に表示すること（直接法によるキャッシュ・フロー計算書）を企業に要求することを提案している。この提案の前は、企業には営業キャッシュ・フローを直接法又は間接法のいずれかで表示する選択肢があった。投資及び財務キャッシュ・フローは、現在も直接法で表示している。間接法のキャッシュ・フロー計算書では、営業収入及び営業支出は表示されない。その代わりに、純損益（又は IFRS におけるその他の損益測定値）が営業キャッシュ・フロー合計に調整される。

BC172 ディスカッション・ペーパーには、直接法のキャッシュ・フロー計算書をすべての場合に求めるべきであるという両審議会の予備的見解が含まれていた。審議中に、両審議会は当該予備的見解を再確認した。これは、財務諸表利用者及び学術研究から受け取ったインプットに基づき、また、キャッシュ・フロー計算書に表示する情報の量について提案されている変更（ディスカッション・ペーパーの提案と比較して）に照らしてのものである。両審議会は、営業収入と営業支出を（投資及び財務の収入及び支出と同様に）キャッシュ・フロー計算書に表示すべきだと考えている。その理由は、その表示（直接法）が次のようなものだからである。

- (a) 広範な財務諸表利用者にとって、より直観的で理解可能である。
- (b) 将来キャッシュ・フローを予測する能力を向上させる。
- (c) 企業の換金サイクルや、包括利益計算書に表示される収益及び費用とキャッシュ・フローとの関係に対する理解を向上させる。
- (d) 営業キャッシュ・フローの営業利益への調整が付属している場合には、財政状態計算書とキャッシュ・フロー計算書を結び付けるものとなる。
- (e) より良い意思決定に導くことが学術研究により示されている情報を提供し、最も熟練したアナリストが到達する算出結果よりも優れた情報をもたらす。
- (f) 現状ではできない趨勢及び比較を作成できるようになる。

BC173 作成者側からのディスカッション・ペーパーへのコメント提出者は、おおむね、すべてのキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書に直接法で表示することを要求する提案に反対した。彼らの意見では、ディスカッション・ペーパーで提案された直接法の

キャッシュ・フロー計算書が提供する便益は、その形の計算書を作成するコストを上回るものではない。1 回限りの作成コストには、大幅な全社的なシステムの修正又は置換えが含まれ、それにはまた、事業プロセスの分析と再設計、検証テストとスタッフ教育、内部統制目的のシステム及びプロセスの文書化、新しいプロセス又はシステムに関連した監査報酬などが必要となる。ディスカッション・ペーパーで提案された直接法のキャッシュ・フロー計算書に関連する継続的なコストには、データの保存及び管理の増大に係るコスト、追加的な事前の取引処理のための人件費の増大、取引テストの増加の必要性による追加的な内部及び外部監査コストが含まれる。

BC174 ディスカッション・ペーパーに回答した財務諸表利用者は、すべてのキャッシュ・フローの直接的表示を以下のように利用できると述べた。

- (a) 類似した種類の収入及び支出を企業間で比較する。
- (b) キャッシュ・フローの金額、時期、不確実性が、包括利益計算書の収益・費用項目とどのように異なるのかに関する質問を作成する。
- (c) より有意義なキャッシュ・フロー差異分析を実施する。
- (d) 生産量の変動に対するキャッシュ・フローの種類別の感応度を分析する。

BC175 フィールド・テストに参加した 43 名のアナリストの大半は、直接法のキャッシュ・フロー計算書が間接法のキャッシュ・フロー計算書よりも意思決定に有用であると考えた。数名のアナリスト参加者は、直接法のキャッシュ・フローの表示の方が直観的であり、財務諸表利用者が資金の源泉と用途を把握するのが容易になると述べた。

BC176 CFA 協会の実施した調査に参加した 540 名のアナリストの大多数は、直接法で表示された営業キャッシュ・フローに関する情報の方が、間接法による情報よりも企業の将来キャッシュ・フローの予測がよくなるということに、強く賛成又は賛成であった。同じ参加者グループの大多数は、直接法の表示が、企業の稼得利益がどの程度反復しそうなのかを評価する上で間接法よりも有用だということにも、強く賛成又は賛成であった。

BC177 両審議会に提示された当該論点に関連する学術研究は、直接法のキャッシュ・フロー計算書の方が、間接法よりも予測価値の高い情報を提供し、分析的誤差及び処理誤差が少なくなることを示した。

BC178 ディスカッション・ペーパーでは、包括利益計算書に表示される性質別及び機能別に分解した収益・費用情報に合わせた直接法のキャッシュ・フロー計算書を説明し例示していた。包括利益計算書と同じレベルの分解をキャッシュ・フロー計算書で要求するとい

うディスカッション・ペーパーの提案は、会計システムの大幅な変更とともに、データの保管及び処理などの多額の継続的なコストを生じるものであった。一部の財務諸表利用者は、このレベルの分解は、有用となるのに必要なレベルを超えているかもしれないと指摘した。

BC179 作成者の小グループが、提案された直接法のキャッシュ・フロー計算書のどの側面が、コメントレーターやフィールド・テストで識別された多額のコストを生じさせるのかを両審議会が理解するのに協力した。一部の作成者は、機能別にキャッシュ・フロー情報を表示するという提案に懸念を示し、提案されたレベルの分解をしなければ、直接法のキャッシュ・フロー計算書を作成するためのコストはそれほど高くないかもしれないと述べた。そのグループにいた作成者は、企業がある資産を購入する時に、その資産の機能が将来に何になるのかは必ずしもわからないと説明した。機能別のキャッシュ・フロー情報を集計するためには、企業は、例えば、未払金をそれに対応する機能別費用に体系的に結び付けなければならないが、それは現在行っていないことである。

BC180 両審議会は、キャッシュ・フロー計算書における情報は、包括利益計算書の情報と機能別及び性質別の表示科目レベルで揃える必要はないと決定した。その代わりに、キャッシュ・フローは性質別に分解すべきであり、キャッシュ・フローを合算するのが適切なのはどのような場合なのかに関するガイダンスを基準に含めるべきだと提案している。キャッシュ・フローを機能別に追跡する際の固有の複雑性をなくし、分解の要求を少なくすることにより、規定案では、企業がキャッシュ・フロー計算書を作成するのに派生的（間接的）アプローチを用いることが可能となっている。作成者は、このアプローチは、現金の支払及び受取に関する取引レベルのデータを集計する方法（直接的直接アプローチ）よりはコストがかからないと述べた。

BC181 両審議会は、キャッシュ・フロー計算書で要求する分解を少なくしても、多くの異なる国で事業を行っていることにより生じる作成コスト（異なる通貨や多様な会計及び報告のシステムが伴う場合がある）の完全な軽減にはならないことを承知している。両審議会は、これらのコストは、企業が財務諸表を作成又は表示する方法の大幅な変更がある時には常に、ある程度生じるものであることに気付いているが、この場合には、便益がコストを上回るものと考えている。

営業利益と営業キャッシュ・フローの調整

BC182 財務諸表の利用者は、間接法のキャッシュ・フロー計算書で現在提供されている、利益から営業キャッシュ・フローへの調整は、有用な情報を提供しており維持してほしいと

と考えていると述べた。利用者は、直接法のキャッシュ・フロー計算書は、同様の間接的な調整が付属している場合に、最もよく理解できるだろうと説明した。財政状態計算書における変動を説明するのに役立つからである。

BC183 間接法のキャッシュ・フロー計算書に含まれている運転資本の情報に対する利用者の関心に対応して、両審議会は、営業利益から営業キャッシュ・フローへの調整表を、キャッシュ・フロー計算書の補足として表示することを企業に要求することを提案している。この調整表は、間接法のキャッシュ・フロー計算書で現在提供されているものとは異なっている。純損益（又は IFRS における他の利益の測定値）ではなく、公開草案で定義しているように、営業活動による利益から開始するからである。調整表を純損益から開始するには、利息、税金、並びに投資活動の収益・費用・利得・損失などの項目を調整表に含めることが必要となる。しかし、調整表を営業活動による利益（営業カテゴリーの小計）から開始する場合には、それらの項目（及びそれらが資産及び負債の表示科目の変動に与えた影響）は調整表の一部とはならない。このため、報告される営業キャッシュ・フローには、非営業資産・負債によるキャッシュ・フローが含まれない。

BC184 両審議会は、非資金取引に関する情報を財務諸表に含めるという現行規定を維持することを提案している。当該取引に関する情報は、企業の取引の全体像並びに企業の資産及び資本構成への非資金取引の影響の理解に不可欠だからである。

BC185 公開草案は、非資金取引情報及び営業利益から営業キャッシュ・フローへの調整表の表示を、キャッシュ・フロー計算書の不可欠な一部とすべきであると提案している。財務諸表利用者は、この情報をそれが補足している計算書の一部とすることは非常に有用だと指摘した。キャッシュ・フロー計算書の分析はこの情報がないと不完全となるからである。したがって両審議会は、ディスカッション・ペーパーからの変更として、調整表と非資金情報を財務諸表注記で表示することを企業に認めるべきではないと決定した。

検討した他のキャッシュ・フローの表示

BC186 ディスカッション・ペーパーで提案された直接法のキャッシュ・フロー計算書に対する批判に対応して、両審議会は、多くの企業が現在表示している間接法のキャッシュ・フロー計算書を修正することによって、財務諸表利用者が欠落していると考えている情報が提供できるかどうかを検討した。両審議会は、営業キャッシュ・フローの表示の間接法を改善するための次のような修正を検討した。

- (a) 利益から営業キャッシュ・フローへの調整表を、純損益ではなく包括利益計算書の営業利益小計から開始することを要求する。

- (b) キャッシュ・フロー計算書の営業カテゴリーの純増減項目を、財政状態計算書で表示される科目に対応するように分解することを企業に要求する。純増減項目とは、過去の営業収入・支出の繰延の増減、又は営業収入・支出の発生計上の増減（例えば、売掛金の増減又は繰延収益の増減）である。
- (c) 営業資産又は負債の購入、売却及び決済（例えば、固定資産の購入）に関連する現金収入及び支出を表示することを企業に要求する。

BC187 間接法のキャッシュ・フロー計算書を営業利益から開始し、財政状態計算書の表示と揃えるために純増減項目を分解することは、営業資産・負債の増減の関係を明確化するはずである。例えば、受取債権と他の資産の増減が、現在の間接法のキャッシュ・フロー計算書では単一の科目で表示されていることがある。この単一の科目は、受取債権、未収利息、その他の短期資産、その他の長期資産、未収還付税金のような、いくつかの項目の合計かもしれない。純増減項目の金額が、営業資産・負債だけを調整し、上記に示したように分解されれば、財務諸表利用者は、財政状態計算書の各表示科目の現金増減と非資金増減をもっとよく見ることができる。例えば、繰延収益の増減が分解されれば、顧客からの前受収入がもっと見分けやすくなり、将来の期間における現金と収益についての推定ができるようになる。

BC188 上記のキャッシュ・フロー計算書に対する考え得る改善は、現在の間接法のキャッシュ・フロー計算書に存在しているすべての欠点に対処したものではない。したがって両審議会は、顧客からの現金や、キャッシュ・フロー計算書で表示される純増減項目と財政状態計算書の増減との間の差異の調整表などの補足的開示を検討した。

BC189 財務諸表利用者は、顧客からの現金に特に関心があると述べてきた。当該金額の開示は、企業が収益を現金化する能力に関する追加的な情報を提供するかもしれない。

BC190 両審議会は、財政状態計算書の増減とキャッシュ・フロー計算書で表示される純増減項目との間の差異の要約により、利用者が計算書間の関係をより良く理解できるようになると考えている。

BC191 間接法のキャッシュ・フロー計算書に対するこれらの考え得る改善は、利用者が表明したニーズの一部に対応しているが、公開草案は、すべての企業が、改善された間接法のキャッシュ・フロー計算書ではなく、直接法のキャッシュ・フロー計算書を表示すべきだと提案している。間接法のキャッシュ・フロー計算書が次のようなものだからである。

- (a) 直観的でない。

- (b) 利用者が収入及び支出の趨勢を分析するのに役立つ。
- (c) 学術研究によれば、処理誤差につながる。
- (d) 直接的なキャッシュ・フロー金額を算出するために、間接法のキャッシュ・フロー情報を引き続き使用することをアナリストに要求する。

預金受入活動を行う企業のキャッシュ・フロー

- BC192 ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者は、キャッシュ・フロー計算書の直接法と間接法のいずれも、金融サービス企業の業績を分析する上で有用ではないと述べた。両審議会は、直接法のキャッシュ・フロー計算書がどのようにすればそれらの企業についてより有用となり得るのかを検討した。財務諸表利用者は、企業と預金口座との間の取引が企業のキャッシュ・フロー計算書に組み込まれれば、直接法のキャッシュ・フロー計算書が、金融サービス企業の財務諸表を分析する上で有用となると述べた。例えば、銀行が稼得利息について顧客の口座に貸方記入する場合、その取引は企業の現金残高の増減を生じないが、キャッシュ・フローは発生している。
- BC193 預金を受け入れる企業の収入及び支出は、必ずしも包括利益計算書又は財政状態計算書に表示される金額と対応しない。これらの金額が部分的に預金口座を通じて決済されるからである。この決済は、企業にとって現金の純増減を生じないので、企業は直接法のキャッシュ・フロー計算書でそれをキャッシュ・フローとして表示しないかもしれない。
- BC194 財務諸表利用者は、BC192 及び BC193 項で説明したようなキャッシュ・フローを組み込んだキャッシュ・フロー計算書と、貸出及び貸出金元本の回収の総額に関する情報は、意思決定に有用となると述べた。さらに、利用者は、キャッシュ・フロー計算書について提案されている区分の変更が、さらに意味のある小計（例えば、営業活動からのキャッシュ・フロー、投資活動からのキャッシュ・フロー及び財務活動からのキャッシュ・フロー）をもたらすはずだと考えている。したがって両審議会は、預金受入活動を行う企業は、企業と預金口座との間で生じるキャッシュ・フローを、あたかも外部資金で決済されたかのようにして、組み込むべきだと提案している。さらに、金融サービス企業には、直接法のキャッシュ・フロー計算書の表示を要求すべきである。

純額のキャッシュ・フロー金額

- BC195 両審議会は、キャッシュ・フロー計算書における純額のキャッシュ・フロー金額に関する既存のガイダンスが、十分であって有用な情報をもたらすものかどうかを検討した。金融サービス企業の財務諸表の利用者は、貸出金貸付に係る支払額と貸出金返済に係る

受取額がキャッシュ・フロー計算書に（別々の科目で）総額表示されれば、非常に有用であると述べた。これらの利用者は、キャッシュ・フローの測定値として貸出金の返済額に関心があると述べた。当該キャッシュ・フロー金額は、現金収益項目と同様、資本レベルの維持、投資、又は配当支払のために企業が利用可能又は必要な現金の測定値を財務諸表利用者に提供する。

BC196 したがって、両審議会は、IFRS と US GAAP のキャッシュ・フローの相殺に関するガイダンスを改訂して、企業が貸出金の貸付と返済を純額で報告することを禁止することを提案している。ただし、貸出金がキャッシュ・フローの相殺について示された規準を満たす場合（すなわち、回転が速く、金額が大きく、かつ期日が短い場合）は除く。

持分変動計算書（第 200 項から第 206 項）

持分変動計算書に表示すべき情報

BC197 SEC の規則 S-X のルール 3-04 に、株主資本変動に関する情報の表示に係るガイダンスがある。当該ガイダンスは、企業が株主資本変動に関する情報を独立の計算書又は財務諸表注記で提供することを認めている。2007 年の改訂前は、IAS 第 1 号も資本変動に関する情報を注記で表示することを認めていた。

BC198 IAS 第 1 号は、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要求している。FASB も、持分変動計算書を完全な 1 組の財務諸表の一部とすべきだと決定し、公開草案に当該提案を含めることにした。

BC199 財務諸表表示プロジェクトの審議の一環として、IASB は、持分変動計算書で表示する情報に係る IAS 第 1 号の現行の規定を維持し、本プロジェクトでは持分変動計算書の追加的な変更を検討しないことを決定した。しかし、2010 年 5 月に公表した「IFRS の改善」の一部として、IASB は IAS 第 1 号を修正して、その他の包括利益の各項目の期首及び期末累計残高の調整を、持分変動計算書又は財務諸表注記のいずれかに表示できることを明確にした。両審議会はこの変更を公開草案に引き継いだ。FASB は、持分変動計算書についての IAS 第 1 号の情報要求とコンバージェンスすることを決定した。当該計算書の様式及び内容は、米国の多くの企業が株主資本変動に関して財務諸表で現在提供しているものと同様であるはずである。

財務諸表の注記（第 207 項から第 267 項）

測定基礎 [FASB のみ]

BC200 FASB は、財務諸表の作成の際に用いる測定基礎を、重要な会計方針の要約で開示することを企業に要求することを提案している。IAS 第 1 号にはすでにこの開示要求がある。FASB は、この要求について IASB にコンバージェンスすることにした。FASB は、US GAAP には同様の一般的ガイダンスがないが、コード化体系内のさまざまなトピックで、選抜された資産及び負債を測定するのに用いた方法に関する情報の開示を推奨又は要求していることに留意した。

資産及び負債の増減分析

BC201 両審議会は、財政状態計算書の資産及び負債の表示科目の残高の増減分析を、財務諸表注記で表示することを企業に要求することを提案している。各分析において、企業は、残高の増減を生じさせた取引及びその他の事象の内容を説明し、以下の内訳項目に係る増減を区分する。その内訳とは、現金収入及び支出、反復的かつ経常的な取引、反復的かつ経常的ではない取引、会計上の配分、減損及びその他の再測定である。

BC202 両審議会は、財政状態計算書のすべての表示科目の増減の分析を企業に要求すべきではないと決定した。むしろ、増減分析に含めるべき、企業の財政状態を理解するのに重要な資産及び負債の表示科目を決定する際に、経営者は判断を用いるべきである。その意思決定のプロセスにおいて企業の指針となる原則を両審議会は開発した。両審議会は、当該原則に従う企業は最も目的適合性の高い有用な情報を開示するものと考えている。

BC203 今回提案している資産及び負債の増減分析は、ディスカッション・ペーパーで提案された調整表で表示される情報と同様のものを提供することを意図している。提案されていた調整表は、直接法のキャッシュ・フロー計算書を包括利益計算書に調整し、包括利益を以下の内訳項目に分解するものであった。その内訳とは、所有者との取引以外の現金収入又は支出、再測定以外の発生計上項目、再測定のうち継続的な公正価値の変動又は価値修正、再測定のうち継続的な公正価値の変動又は価値修正以外である。「再測定」は、ディスカッション・ペーパーでは、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ていた。

BC204 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の大半は、提案された調整表を支持しなかった。以下の項で記載するように、コメント提出者は、他の方法でも、包括利益の内訳項目の中で持続性又は測定の主観性に関して異なるものを分解し、公正価値の利用についての透明性を高めるものがあり得ると考えた。

- BC205 一部のコメント提出者は、表示科目ごとの調整表は煩雑で、読みやすさに欠けると指摘した。これらのコメント提出者は、調整表で包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書のすべての表示科目を調整することはしないことを提案した。むしろ、表示科目のうち、分解情報により企業のキャッシュ・フロー又は利益稼得の潜在能力についての利用者の理解が深まるものだけを調整すべきである。
- BC206 コメント提出者は、キャッシュ・フロー計算書のすべての表示科目を包括利益計算書の表示科目に調整することは可能ではないと指摘した。1つのキャッシュ・フロー科目が複数の収益・費用科目に関連する場合があるからである。同様に、1つの収益・費用科目が複数のキャッシュ・フロー科目に関連する場合もある。さらに、コメント提出者は、増減のほとんどが発生計上項目の欄に集計されることとなり、これは調整表の有用性を低下させると指摘した。異質の項目が1つの金額に合算されることになるからである。
- BC207 一部の財務諸表利用者は、ディスカッション・ペーパーに記載されていたが提案されていなかった代替的な調整表を支持した。これらの利用者は、財政状態計算書の表示科目の期首残高と期末残高とを調整する表を選好した。コメント提出者は、財政状態計算書の調整表があれば、とりわけ、利用者が財務諸表から引き出すのに苦労していた情報が得られると述べた。彼らが例に挙げたのは、運転資本項目と純借入との調整表（後者は、借入その他の負債を企業が決済する能力に関する情報を提供する）であった。
- BC208 両審議会は、資産・負債科目の残高の増減を分析する注記開示は、調整表を提案した際に考えていたのと同じ目的を達成できると判断した。この注記開示は、企業の財務情報の透明性を、単にキャッシュ・フローの表示科目を収益・費用の表示科目へ調整する情報ではなく、財務諸表と資産・負債の増減との関係についての情報を提供することによって、大きく高めることにもなる。この情報により、企業のキャッシュ・フロー又は利益稼得の潜在能力についての財務諸表利用者の理解を深めることができるとともに、財政状態計算書に表示されている科目の増減についての明瞭性や理解も高まる。
- BC209 提案している増減分析により、企業は財務業績の内訳項目に関する情報を財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い形で提供できるようになるはずである。両審議会は、この増減分析の柔軟性と適応性を、調整表に比べて改善であると見た。調整表は定義された4つの欄を含んでいて、それらの欄に集計された項目の間に何の差別化もなかった。この増減分析は、1つの表の中ですべての表示科目を調整するという準拠性の訓練と一部の人々が感じたようなものからの脱却ともなる。

- BC210 両審議会は、増減分析は、提案されていた調整表の最も重要な要素を維持しており、しかもそれが費用対効果の高い方法で行われることに着目した。両審議会は、増減分析で開示される情報のほとんどは、財務報告の他の場所で提供する情報への追加であるはずであり、したがって、その作成コストは、ディスカッション・ペーパーで提案されていた調整表の作成コストよりも低いはずであることに留意した。
- BC211 FASB は、増減分析が、投資家テクニカル・アドバイザー委員会 (ITAC) が 2007 年 12 月に提案した開示フレームワークの一面に類似していることに留意した。ITAC の提案した開示フレームワークは、財務諸表の重要な表示科目の構成を表示する要求を含んでいた。ITAC の提案の文脈における構成とは、重要な表示科目に含まれている性質別金額の総額（純額ではない）を指していた。
- BC212 両審議会は、増減分析は注記に含まれている他の関連情報との関連の中で表示すべきだと決定した。両審議会は、すべての増減分析を 1 箇所に表示することは提案しない。財務諸表注記ですでに表示されている情報と重複するおそれがあるからである。
- BC213 現在、調整表の開示要求は、財政状態計算書における資産及び負債の表示科目の一部について存在している。現行の基準に、調整表に含めるべき特定の内訳項目に関するガイダンスがある場合には、そのガイダンスを維持することを両審議会は決定した。企業は、増減分析の要求とともに、当該ガイダンスに従わなければならない。

純借入情報

- BC214 ディスカッション・ペーパーに回答した多くの欧州の財務諸表利用者は、純借入の調整又は分析を財務諸表表示プロジェクトの一部に含めることを両審議会に要望した。それらのコメント提出者は、純借入情報の開示が、事業の流動性、支払能力及び財務的弾力性について、キャッシュ・フロー計算書の現金残高の変動だけで提供されるものよりも、広範な測定値を提供するものと考えている。彼らは、純借入の開示は示唆に富むものと考えている。企業が借入の一部として管理している追加的負債、借入又はその他の項目に関連する可能性のあるデリバティブ、経営者が借入を決済するのに利用可能と考える現金及びその他の流動性原資を示すからである。企業の借入ポジションの明確な全体像を持つことは、財務諸表利用者が企業の信用リスク・プロファイルを判断するのに役立つ。IASB は、現在、多くの企業が純借入調整表を任意で提供していることに留意した。
- BC215 IASB は、純借入を明示的に定義することは恣意的かつ主観的となると判断し、純借入調整表や純借入計算書を要求しないことにした。しかし IASB は、純借入に関する情報が財務諸表において明瞭となるべきだと考えた。純借入を一般的に構成する表示科目の

多くは、資産及び負債の表示科目の増減分析の要求の一部として分析されることとなるため、独立した純借入開示は不要であると IASB は考えている。その代わりに、すべての企業に、純借入を一般的に構成する表示科目の増減を分析し、それらの分析を同一の注記開示で表示することを要求すべきであり、それにより純借入に関する情報が財務諸表で利用可能となる。

BC216 したがって IASB は、借入カテゴリーのすべての表示科目（現金、短期投資及びファイナンス・リース）の増減を、単一の注記開示において分析することを企業に要求することを提案している。IASB は、純借入に関する情報を財務諸表において利用者に容易に利用可能とすべきであり、これが当該情報を提供する最善の方法であると判断した。

BC217 FASB は純借入情報の開示を要求することを支持していない。US GAAP による財務諸表の利用者が純借入情報を要望していないからである。利用者は、質問を受けた際に、FASB は純借入情報について統合的な開示の要求を開発しようとするべきではないと提案した。純借入の算定には種々の方法があり、また、利用者が純借入の算定に用いる情報を入手するのは比較的容易だからである。さらに、この開示は誤解を招く可能性があるという利用者は主張した。企業が借入の決済に資金を配分しているという印象を与えるが、それは事実ではないかもしれないからである。また、FASB は、純借入の測定は財務諸表表示プロジェクトの一部として定義すべきものではないと考えている。

再測定情報の表示

BC218 両審議会は、企業は、包括利益計算書に認識された資産及び負債の帳簿価額の変動のうち、再測定（公開草案で定義）の結果であるものを区分して開示すべきだと提案している。この開示では、再測定が、セクション、カテゴリー及びサブカテゴリー（営業、営業ファイナンス、投資、借入、非継続事業及び法人所得税）ごとに表示され、その他の包括利益について表示される。説明的及び記述的な情報も表示される。

BC219 両審議会は、再測定の定義を、再測定の期間において包括利益に影響を与える変動のみによって行うことを決定した。再測定に関する情報を表示する目的は、ある期間の包括利益のさまざまな内訳項目が将来においてどの程度繰り返されるかを、財務諸表利用者が評価するのに役立つことである。資産及び負債の変動のうち包括利益に影響しないもの（有形固定資産の取得など）は、再測定とは考えない。

BC220 両審議회가公開草案で提案している再測定の定義は、利益への影響のうち 3 つの源泉（現在価格又は価値の変動、現在価格又は価値の見積りの変更、資産又は負債の帳簿価額の測定に用いた見積り又は方法の変更）から生じたものを捕捉するものである。

- BC221 両審議会は、資産又は負債の帳簿価額の測定に用いた見積り又は方法の変更を、表示の目的上、再測定に含めるべきかどうかを議論した。財務諸表利用者は、経営者が過去に資産又は負債の測定に関して行った見積り及びその他の評価の変更は、表示の目的上は再測定に含めるべきだと両審議会に述べた。両審議会は、見積り及び方法の変更が各期の企業の資産及び負債の帳簿価額にどのように影響したかを利用者が理解している場合に、利用者は企業の業績をより良く分析できると考えている。
- BC222 両審議会は、市場の予想の変化は経営者の予想の変化とは意味が多少異なるとする理由を説明できる概念的根拠はほとんどないと判断した。両方とも新しい情報を提供するものであり、いずれかにおける偏りのない変更は、将来の期間における同じ価格又は見積りの変化との相関は比較的低いはずである。
- BC223 棚卸資産の販売から生じる総利益は、提案している再測定の定義に該当するが、両審議会は、総利益を再測定として開示すべきではないと決定した。収益への影響の基礎となる源泉がその他の再測定とは異なるからである。市場又は経営者の予想の偏りのない変化は、その定義上、将来において繰り返される可能性が低いのに対し、棚卸資産の販売に関する実現利益は、将来において繰り返される可能性が非常に高い。さらに、現行の報告実務では、棚卸資産の販売による利益への影響を流入（販売収益）と流出（売上原価）とに分解することをすでに要求している。両審議会は、企業の総利益を再測定として開示することは、追加的な情報便益をほとんど提供しないと考えている。
- BC224 両審議会は、棚卸資産の価値の減少のうち破損、減耗、仕損又は陳腐化等の要因に起因するものを再測定として開示すべきかどうかを検討した。大規模に反復的に棚卸資産を製造又は生産する企業は、おそらく、予測可能な金額の破損、減耗、仕損又は陳腐化を各期間に経験する。このことは、これらの評価減を再測定として開示することが、そうすることのコストを正当化するのに十分な情報便益を提供するのかどうかという疑問を生じさせる。同様の議論は、売掛金から生じる貸倒損失（US GAAP において）にも成り立ち得る。両審議会は、これらの再測定は一部の企業にとっては予測可能性が非常に高いとはいえ、これらの金額を開示することにより、企業が棚卸資産や回収プロセスをどのように管理しているかについて有用な情報を利用者に提供できると考えている。さらに、これらの金額の変動（企業間あるいは同一企業の期間ごとの）を知ることは、企業が将来において同様のレベルの業績を達成するかどうかの評価を利用者がより良く行うのに役立つ。したがって、両審議会は、棚卸資産の価値の変動のうち再測定の結果であるもの（棚卸資産の販売を除く）を、再測定の注記に開示することを提案している。

- BC225 提案されている資産及び負債の表示科目の増減分析は、再測定を他の要因に係る変動と区分しているが、その情報は注記の各所に散在している。両審議会は、包括利益計算書に認識されたすべての再測定を単一の注記で一緒に表示すべきだと決定した。財務諸表利用者が再測定を個別の勘定との関連だけでなく企業の財務業績との関連で理解できるようにするためである。これらの変動をすべて 1 箇所で開示することの便益は、再測定に関する情報が透明になり、財務諸表利用者にさらに容易に利用可能となることである。
- BC226 再測定情報は、持続性のない（すなわち、将来の利益金額を示すものではない）包括利益の内訳項目を財務諸表利用者が識別するのに役立つ。この情報は、企業の稼得利益が繰り返される可能性がどの程度か、並びに将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を、財務諸表利用者が評価するのに役立つはずである。アナリストの予測及び評価モデルの主要なインプットの 1 つが稼得利益である。したがって、稼得利益が繰り返される可能性及び最終的に実現される現金の金額と時期をアナリストが理解することは、彼らの分析に関連性がある。
- BC227 再測定を開示することは、当期利益のうち機械的な配分の結果である部分と、そうではなく、市場価格の変動、経営者の見積りの改訂、又は資産・負債の過去に報告した帳簿価額とは異なる金額の実現の結果である部分とを、利用者が区別するのに役立つはずである。この情報が重要なのは、価格及び見積りの認識された変動は、偏りのないものであれば、将来の期間における同一の価格又は見積りの変動との相関が比較的低いはずだからである。さらに、この情報は、経営者と市場の予想が当該期間中にどのように展開したかについて、有意義な洞察を財務諸表利用者に提供する可能性が高い。
- BC228 FASB は、再測定を財務諸表注記ではなく、包括利益計算書の独立の欄に表示することを検討した。再測定を包括利益計算書において区分することで、再測定に関する情報を財務諸表利用者が容易に見られるようになる。再測定を包括利益計算書との関連で表示することは、ディスカッション・ペーパーで提案されていた調整表における再測定の表示と整合することにもなる。
- BC229 両審議会は、包括利益計算書において再測定を区分することを企業に要求しないことを決定した。必要以上の情報は包括利益計算書を複雑にするおそれがあり、再測定の金額は説明を付けないと容易に理解されないであろうことを懸念したからである。したがって両審議会は、企業は再測定を財務諸表注記で開示すべきだと決定した。

その他の開示

BC230 両審議会は、現金及び短期投資の利用可能性に関する制限及び制約に関する情報を、財務諸表注記に開示すべきだと提案している。現金を株主に配分したり、借入を決済したり、現金を生み出した国から他国に投資したりすることについての企業の制約を、利用者が理解することは、有用な情報を提供すると両審議会は考えている。

BC231 IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」は、将来の営業活動及び資本コミットメントの決済のために利用可能な未使用借入限度枠の金額の開示を推奨している。両審議会は、この情報は企業の財政状態及び流動性を理解する上で利用者にとって目的適合性があるという IAS 第 7 号の評価に同意する。したがって、両審議会は、この情報の財務諸表注記での開示を要求することを決定した。

セグメント報告

BC232 FASB は、セグメント注記に含めることを提案している機能別及び性質別に分解した情報の有用性を維持するために、US GAAP のセグメント報告規定を若干修正することを決定した。FASB は、Topic 280 のマネジメント・アプローチ及び最高経営意思決定者の概念を削除することを望まなかったため、その点からも当該規定の修正が必要だった。

BC233 財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の提案されている構造と企業のセグメント注記との表示の差異を埋めるため、FASB は、報告セグメント別の営業損益、営業資産、営業負債及び営業キャッシュ・フローの測定値をセグメント注記に追加することを企業に要求することを提案している。企業は、当該測定値を財務諸表で表示される関連した連結上の金額と調整することが要求される。さらに、企業は、すべての営業セグメントの活動（報告セグメントとしての表示の規準を満たさない営業セグメントの活動を含む）を、セグメント注記の他のすべての情報と区別して表示する。

BC234 IASB も FASB も、報告セグメント別の負債の測定値の開示を要求することを望まなかった。企業は負債の多くを集中的に管理している場合があるからである。しかし、FASB は、IFRS 第 8 号の規定とコンバージェンスして、最高意思決定者が当該測定値を業績評価又はセグメントへの資源配分に使用している場合には、報告セグメント別に負債を開示するようにすることを決定した。

発効日及び経過措置（第 268 項から第 270 項）

BC235 両審議会は、公開草案では、財務諸表表示の規定を全面的に遡及適用することを企業に要求することを両審議会が望んでいることを示すべきだと決定した。したがって、企業

は財務諸表表示の規定を過去に公表した財務諸表に適用することとなる。これは、表示される過去の各期間について、表示及び開示される比較情報に、新しい表示の規定が常に適用されてきたかのようにして、組替え、新しいグルーピング及び分解を行うことを意味する。財務諸表表示の基準の遡及適用は、財務諸表の過去の期間の財務諸表との比較可能性を確保することとなり、それにより財務諸表利用者が企業の財務諸表を比較して財政状態及び業績の趨勢を把握できるようになる。基準案は財務諸表における情報の表示を根本的に変更することとなるため、比較情報を新しい様式で表示することは必須だと両審議会は考えている。

BC236 両審議会は、2011 年を公表の目標期日とする基準についての発効日と経過措置をまとめて検討する予定であり、その検討の一環として、関係者からのコメントを求めるための別個の協議文書を公表する。したがって、両審議会は、一部の個別の基準について過去に示した選好を修正するかもしれない。その検討の一環として、両審議会は、財務諸表表示に関する基準の早期適用を認めるべきかどうかも取り扱う。

BC237 したがって、公開草案では、考え得る発効日や規定案の早期適用が可能かどうかは示していないが、両審議会は、提案している変更を実施するのに十分な時間を企業に与えるつもりである。

BC238 IASB は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」に対する関連の影響を検討し、IFRS 第 1 号では、IFRS 初度適用企業について財務諸表表示に関する IFRS 案の例外又は免除を設けるべきではないと決定した。IASB は、短期間で 2 回の変更を要求することを避けるため、初度適用企業に本 IFRS 案の早期適用を認めることを提案している。