

## 「財務諸表の表示に関する論点の整理」に関するコメント

平成 21 年 9 月 4 日  
あずさ監査法人  
監査実務従事者グループ

平成 21 年 7 月 10 日付で公表されました「財務諸表の表示に関する論点の整理」について、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見をとりまとめましたので提出します。

### 第 1 部 現行の国際的な会計基準との差異に関する論点

#### 【論点 1】包括利益の表示

(1) 包括利益を財務諸表に表示することに賛成ですか。

当期純利益の表示が維持されるのであれば、会計基準のコンバージェンスの観点から、包括利益を表示することに賛成である。

なお、包括利益は我が国の会計基準にとって新しい概念であるため、会計基準の設定に際しては、次の点に配慮をお願いしたい。

- ・包括利益の概念や有用性について、十分な説明をすること。
- ・貸借対照表における包括利益の表示について言及すること。
- ・利益のリサイクリングの表示について設例を入れること。

(2) 包括利益を表示するとした場合、どの計算書に表示することが適切と考えますか。

2 計算書方式（包括利益は包括利益計算書に表示する方式）が適切と考える。

包括利益は、当期純利益とは別の概念であることからすれば、両者は別の計算書に表示するほうが、財務諸表利用者は理解しやすいのではないかと考える。また、1 計算書方式によれば、ボトムラインとなる包括利益が過度に強調されてしまい、当期純利益の存在感が後退してしまう懸念がある。現時点においては、包括利益に当期純利益を上回る有用性は見出されていないと思われるため、当期純利益の有用性をこれまでどおり確保するためにも、2 計算書方式のほうが適切と考える。

#### 【論点 2】非継続事業に関連する損益の損益計算書における区分表示

(3) 損益計算書上で、非継続事業に関連する損益を区分表示することに賛成ですか。

非継続事業に関連する損益を区分表示することで、損益計算書上、企業において将来的に継続すると見込まれている事業の損益を表示することができる。国際的な会計基準では、古くから有用性が認められている表示であり、我が国においても当該区分表示を短期的に検討するという論点整理の提案（論点整理第 47 項）に賛成する。

ただし、非継続事業として区分する企業の構成単位について、一定の要件を設けるのであれば、継続事業に関連するものとして区分される損益は、厳密な意味での、企業において将来的に継続すると見込まれている事業の損益を開示することにはならないと考えられる。こうした点を踏まえれば、論点整理第 49 項のように、非継続事業とされた企業の構成単位の損益等の情報を注記するという取扱いを採用することも考えられる。国際的な会計基準の検討の動向も踏まえ、検討する必要があると考える。

**(4) 非継続事業をどのように定義することが適切と考えますか。**

現行の SFAS 第 144 号のように、企業の継続している事業から除かれている又は除かれる予定である企業の構成要素のすべてを非継続事業として取り扱い、かつ(5)の質問にある遡及再表示を求めることは、財務諸表作成者のみならず監査人に対しても大きな負担となる可能性がある。また、小さい規模の事業の単位（例えば、小売業の店舗の単位）の廃止は頻繁に行われる可能性もあり、これらをすべて非継続事業として取り扱うことが適当とも考えられない。このため、IASB が現行の IFRS 第 5 号を検討した際の結論（論点整理第 46 項）の考え方は適当であると考えられる。

非継続事業について、一定の規模の要件を設けるのであれば、国際的な会計基準の検討の動向を踏まえ、特に大きな問題がない限り、そこでの廃止事業の定義と整合する方向で検討することが適当と考えられる。

（なお、国際的な会計基準と異なる定義を採用する場合には、その理由を会計基準において明確に説明すべきと考える。）

**(5) 当期に新たに非継続事業に該当することとなった事業について、過年度の損益計算書でも非継続事業として遡及再表示すべきですか。**

国際的な会計基準で現在検討されているように、非継続事業について一定の要件を定めるのであれば、非継続事業に関連するものとして損益が区分されるケースは、企業の事業上、重要な事業の処分を行った場合に限定されるものと考えられ、こうした場合には、国際的な会計基準の取扱いとの整合性や、企業が継続して行うことが見込まれている事業の損益を時系列で開示するという観点（論点整理第 52 項）から、遡及再表示の取扱いを定めることが適当と考えられる。

**【論点 3】 売却目的保有の非流動資産及び処分グループの貸借対照表における区分表示**

**(6) 売却目的で保有する非流動資産及び処分グループを貸借対照表上で区分表示することに賛成ですか。**

国際的な会計基準の現行の取扱いとの整合性及び米国会計基準での検討の経緯（論点整理第 63 項から第 65 項）を踏まえ、非継続事業に関連する損益の区分表示の導入と併せて、売却目的保有の非流動資産及び処分グループの貸借対照表における区分表示について導入を検討するという論点整理の提案（論点整理第 66 項）に賛成する。

ただし、国際的な会計基準において定められている売却目的保有の非流動資産及び処分グループの測定会計処理について、論点整理では現行の我が国の取扱いと大きく異なる（論点整理第 68 項）としながら、平成 21 年 7 月に公表された「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」では、[論点 3-3]において企業結合時の売却目的で保有する資産への取得原価の配分の取扱いのみを国際的な会計基準に合わせることを検討されている。

売却目的で保有する資産の測定会計処理について、企業結合時の取得原価の配分の取扱いを見直すのであれば、国際的な会計基準同様、売却目的保有の非流動資産及び処分グループ全般に係る会計処理として検討する方が、検討の進め方として適当のようにも考えられる。

**【論点 4】 損益の段階別表示**

**(7) 損益の段階別表示について短期的に見直しが必要と考える点がありますか。**

我が国において、経常利益や営業利益が将来キャッシュ・フローの予測に結びつく有用な情報であると考えられていること（論点整理第 93 項）、一方で、国際的な会計基準の取扱いは、現在検討中の財務諸表の表示プロジェクトの動向により大きな影響を受けることから、損益の段階別表示については、第 2 部で取り扱われている論点と併せて中長期的に検討を行うことが適当であるとする論点整理の提案（論点整理第 97 項）に賛成する。

**【論点 5】 損益項目の性質別表示**

**(8) 損益項目の性質別開示を短期的に導入する必要があると考えますか。**

財務諸表利用者からのニーズ（論点整理第 109 項）があるのであれば、財務諸表作成者及び監査人の負担とならない範囲で検討することも考えられるが、【論点 1】から【論点 3】の取扱いほどの国際的な会計基準との重要な差異とはいえないと考えられ、一方で、国際的な会計基準の取扱いが、今後、現在検討中の財務諸表の表示プロジェクトの動向により大きな影響を受けるのであれば、損益項目の性質別表示については、第 2 部で取り扱われている論点と併せて中長期的に検討を行うことが適当であるとする論点整理の提案（論点整理第 110 項）に賛成する。

**【論点 6】 貸借対照表における流動固定区分と表示科目**

**(9) 貸借対照表における流動固定区分と表示科目について、短期的に見直しが必要と考える点がありますか。**

我が国の会計基準と IAS 第 1 号の取扱いについて、現状の実務における実質的な差異は小さいと考えられるのであれば、国際的な会計基準の取扱いが、今後、現在検討中の財務諸表の表示プロジェクトの動向により大きな影響を受けることも踏まえ、貸借対照表における流動固定区分と表示科目については、第 2 部で取り扱われている論点と併せて中長期的に検討を行うことが適当であるとする論点整理の提案（論点整理第 116 項）に賛成する。

**【論点 7】 その他**

**(10) 論点 7 に記述されている項目（適正な表示、継続企業の前提に関する注記、離脱の定めなど）の中で、短期的に見直しが必要と考えられる項目はありますか。**

継続企業の前提に関する開示については、会計基準として定めを設けることが適当と考える。

確かに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と国際的な会計基準において提供される情報との間に実質的な差異はほとんどないと考えられる。しかし、我が国における継続企業の前提に関する開示ルールは、財務諸表等規則等の開示府令の他に、日本公認会計士協会の監査委員会報告第 74 号において定められている。本来、開示のルールをいかに定めるかは、主に財務諸表作成者側に関わる問題であると思われるため、監査人側で開示ルールを定めるべきではなく、会計基準としてルールを定めるべきと考える。

## 第2部 IASBとFASBの予備的見解における主な論点（フェーズB 関連）

### 【論点A】財務諸表の表示の目的（一体性の目的・分解の目的・流動性及び財務的弾力性の目的）

財務諸表の表示の目的（【参考】第6項参照、DP2.5項から2.13項参照）により、企業の財務諸表で提供される情報の有用性が改善し、財務諸表利用者がより適切な投資意思決定を行うために役に立つことになるか。

一体性の目的に従うと、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、表示科目が表示される順序を統一しなければならないとされる

（【参考】第7項参照、DP2.15項参照）。例えば、有形固定資産が財政状態計算書で営業カテゴリーに区分されると、キャッシュ・フロー計算書では、設備投資支出は営業キャッシュ・フローに区分されることになる（【参考】第53項参照、DP3.70項参照）。

DPに定める財務諸表の表示の目的の一体性の目的は、これに基づいて区分表示した財務諸表は一見、見易く、分かり易い表示となるようにも思える。しかし、そもそも財務諸表に含まれる計算書にはそれぞれ異なる目的があると考えられ、これを財務諸表の表示の目的とすることには、無理があり、適当ではないように思われる。

財務諸表の各計算書の区分を可能な限り一貫させるという取扱いは、財務諸表を作成する上での留意的な原則としては適当であると思われるが、これを財務諸表の表示の目的とすることには賛成できない。

### 【論点D】各セクションにおける資産及び負債の純額表示

事業セクション及び財務セクションで資産と負債の両方を表示するため（【参考】第13項参照、DP2.27項参照）、資産及び負債は各セクションで純額表示されることになる。この表示の方法について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、現行の財務諸表の様式で提供される情報よりも意思決定に有用となる情報が提供されることになるか。あるいは、現行の財政状態計算書のように、まずは構成要素別（資産・負債・資本）に区分し、次に各構成要素を事業セクションと財務セクションに区分する方がよいか。

財政状態計算書において、資産及び負債を各セクションで純額表示するよりは、現行のように構成要素別（資産・負債・資本）に区分し、次に各構成要素を事業セクションと財務セクションに区分するほうがよいと考える。

包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書においては、事業活動及び財務活動の成果を表示する観点から、それぞれの活動ごとに収支を純額表示することが有用な情報提供になると思われる。しかし、財政状態計算書において資産及び負債を純額表示することが、現行の表示に比べて有用な情報提供につながるようには思えない。DPの提案は一体性の目的を追求したものと解されるが、かえって財務諸表で提供される情報の有用性が低下してしまうように思われる。

### 【論点E】事業セクション及び営業カテゴリーと投資カテゴリーの定義

事業セクション及び事業セクション内の営業カテゴリー及び投資カテゴリーは適切に定義されているか（【参考】第17項から第22項参照、DP2.31項から2.33項及び2.63項から2.67項参照）。

財務諸表表示専門委員会の指摘にあるように、営業カテゴリーと投資カテゴリーの区分をコア事業かどうかで判断すると、不採算事業や低収益事業が投資カテゴリーに区分される可能性が高くなるのではないかと思われる。企業の将来キャッシュ・フローを、経営者の目からみたコア事業をベースに評価するというのも一つの考え方であり、特に反対するものではないが、この考え方に基づき算定される営業利益は我が国

の営業利益と大きく異なることになるため、利用者がミスリードしないような啓蒙活動が必要ではないかと思われる。

#### 【論点H】 キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成

企業はキャッシュ・フロー計算書で、キャッシュ・フローを表示するための直接法を用いなければならないことが提案されており（【参考】第55項参照、DP3.75項参照）、直接法を採用した理由及び間接法の長所・短所が記載されている（【参考】第55項から第57項参照、DP3.77項から3.79項参照）。

- (1) 営業キャッシュ・フローの直接法による表示により、間接法よりも投資意思決定に有用な情報が提供されるか。あるいは、現行の間接法によっても十分に投資意思決定に有用な情報が提供されているか。
- (2) 営業キャッシュ・フローを表示するために直接法を用いることに関連してどれだけの費用を考慮しなければならないか（【参考】第59項から第61項参照、DP3.81項から3.83項参照）。

財務諸表表示専門委員会のコメントに賛成する。

#### 【論点I】 キャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書との調整表

キャッシュ・フロー計算書の作成に間接法を採用することを認めない代わりに、直接法によるキャッシュ・フロー計算書を包括利益計算書に調整し、包括利益を、①所有者との取引以外の収入又は支出、②再測定以外の発生計上項目、③再測定のうち、継続的な公正価値の変動、④再測定のうち、継続的な公正価値の変動以外の構成要素に分解する調整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（【参考】第58項及び第69項参照、DP3.80項及び4.19項参照）。

この調整表によって、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財務諸表利用者の理解が深まるか。調整表を提供することのコストとベネフィットを比較して、ベネフィットがコストを上回ると考えられるか。

財務諸表表示専門委員会のコメントに賛成する。

以上