

平成 21 年 9 月 7 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人  
品質管理本部 業務監理部門長  
古川 康信「財務諸表の表示に関する論点の整理」に対する意見

貴委員会から平成 21 年 7 月 10 日に公表された「財務諸表の表示に関する論点の整理」（以下「論点整理」とする。）について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

## 記

## 1. 【論点 1】包括利益の表示

(コメント)

包括利益の表示を行うこと、及び、包括利益の表示を行う計算書について選択肢を認めることに賛成する。

(理由)

財務諸表の理解可能性と比較可能性を高めるとともに、会計基準のコンバージェンスに資することから、包括利益の表示を行うことに賛成する。なお、包括利益の表示を行う計算書については、リサイクリングを行うことを前提にすると 2 計算書方式の方が明瞭と考えられること、1 計算書方式と 2 計算書方式の選択肢を認めたとしても、同様の情報は開示されることから、選択肢を認めてもよいと考えられる。

なお、当論点整理では、リサイクリング及び当期純利益の表示の維持を前提とし、当期純利益、その他包括利益及び資本等に何を含めるべきかについて、明確な説明がされていない。「その他包括利益」は、IFRS では、他の IFRS が要求又は許容するところにより生じた資本の変動で収益及び費用の項目でないものと説明され、我が国の会計基準では、「評価・換算差額等」に表示されるとしているが、これらの定義を明らかにすることにより、それぞれの項目に何を含めるべきかや、リサイクリングが必要か等の検討にも影響が出ると考えられる。今後、こうした点について十分な議論を行うことが必要と考える。

また、純資産と包括利益の間のクリーン・サープラス関係と当期純利益と株主資本合計との間のクリーン・サープラス関係の両方を明示することが、財務諸表の理解可能性と比較可能性の観点から必要かについても、十分に検討する必要があると考える。

## 2.【論点1】包括利益の表示

### (コメント)

連結財務諸表における包括利益の表示については、連結財務諸表の作成を親会社説又は経済的単一体説のいずれの考え方を採用するかによって異なってくることから、企業結合プロジェクトにおいて検討を進めることが必要と考える。

### (理由)

我が国の損益計算書において、「少数株主損益調整前当期純利益」として表示されている科目は、IFRSでは「profit or loss」(米国基準では「net profit」)、「当期純利益」として表示されている科目は、IFRSでは「profit or loss attributable to owners of the parent (親会社の所有者に帰属する損益)」(米国基準では「net profit attributable to the parent」)とされている。最終的な当期純利益に少数株主損益を含めるかは、連結財務諸表の作成を親会社説又は経済的単一体説のいずれの考え方を採用するかによって異なってくると考えられることから、企業結合プロジェクトにおいて検討を進めることが必要と考える。

なお、当期純利益においては少数株主損益を含めないとされているが、包括利益については、当期純利益をスタートとする1案も、少数株主損益調整前当期純利益をスタートとする2案も、少数株主損益を含めており、当期純利益との不整合が見られる点についても整理をすべきである。

## 3.【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

### (コメント)

損益計算書上、非継続事業の損益を区分することの有用性、非継続事業の定義、非継続事業に関連する損益の表示方法等については、国際的な会計基準の動向を参考に慎重に検討することが必要と考える。

### (理由)

損益計算書上、非継続事業の損益を区分することは、財務諸表利用者に、継続する事業についての将来キャッシュ・フローの予測に資する情報と、近い将来に予定されている事業の廃止が継続する事業に与える影響についての情報を提供することが考えられる。一方、事業の廃止や資産等の廃棄も通常の営業活動の一部と考えられることから、これを切り分けることの意義や切り分けの困難性も考えられる。また、継続事業であっても、将来キャッシュ・フローの予測においては排除すべきものがあると考えられ、非継続事業を分けることによって必ずしも将来キャッシュ・フローの予測に資する情報を提供できるとは限らないとも考えられる。

したがって、非継続事業の損益を区分することの有用性及び非継続事業の定義について十分な検討を行ったうえで、非継続事業に関連する損益の表示区分、表示方法（科目ごとか、税引後損益を表示するか等）、区分表示した非継続事業に関連する損益の内訳等の情報内容について検討することが必要と考えられる。

さらに、こうした検討の際には、国際的な会計基準の動向を考慮することが必要と考える。

#### 4. 【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

（コメント）

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を検討することは有意義と考えるが、売却目的要件、売却目的保有の非流動資産及び処分グループの区分表示について、国際的な会計基準の動向を参考に、慎重に検討することが必要と考える。

なお、論点整理25ページの図表2は、「非継続事業に関連する損益」と「売却目的の非流動資産及び処分グループ」から生じる損益は必ずしも同じではないことを示しているが、この違いと財務諸表の表示における一体性との関係を説明することが必要と考えられる。

（理由）

近い将来売却することが予定されている非流動資産及び処分グループを、貸借対照表において区分して表示することは、財務諸表利用者の将来キャッシュ・フローの予測に資する情報の改善に繋がると考えられることから、こうした開示の要否を検討することは有意義と考える。

IFRS第5号及びSFAS144号では、売却目的保有の判断規準が定められているが、実務上、判断が困難な場合も想定される。また、IFRS第5号改定案では、非継続事業要件の1つとされている「転売のために取得した子会社であること」を「取得時に売却目的保有としての分類要件を満たしている事業」に変更することが提案されている。こうした場合に、「非継続事業」と「売却保有目的の非流動資産及び処分グループ」の違いは、事業性の有無で判断するのか等について明確な説明が必要と考える。

論点整理25ページの図表2は、損益計算書において区分表示される「非継続事業に関連する損益」と貸借対照表において区分表示される「売却目的の非流動資産及び処分グループ」から生じる損益は必ずしも同じではないことを示しており、これは、上記のような非継続事業と売却目的保有の定義の違いから生じると考えられるが、こうした場合に、財務諸表の表示に関して、各計算書の表示区分をなるべく合致させ、企業の活動に関連する一体性ある財務的な全体像を達成することに繋がるか（売却目的非流動資産等

の貸借対照表以外の財務諸表における表示区分の問題)の説明が必要と考える。

さらに、論点整理68項では、測定について見直す必要性は乏しいとされているが、「売却保有目的の非流動資産及び処分グループ」は売却を前提として帳簿価額と公正価値の低い方で測定するとされており、事業用固定資産の収益性の低下を反映する減損会計基準とは、基本的考え方を異にするものと考えられることから、測定の会計処理(測定方法及び各資産への損失の配分方法等)についても検討が必要と考える。

#### 5.【論点4】損益の段階別表示

(コメント)

損益の段階別表示について、国際的な動向を踏まえ中長期的に検討するとの方針に賛成する。

(理由)

損益の段階別表示については、我が国と国際的な会計基準との間に差異があると考えられるが、IASBとFASBの表示プロジェクトでは、包括利益計算書における区分表示を、現行とは異なるもの(営業、投資、財務資産及び財務負債のカテゴリー別や各カテゴリー内での機能別及び性質別の分解)とする検討がされている。こうしたことから、当該プロジェクトの動向を踏まえ、中長期的に検討することが適当と考える。

#### 6.【論点5】損益項目の性質別表示、及び、【論点6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目

(コメント)

財務諸表の比較可能性を高めるために、IFRSや米国基準との整合性のある開示とする方向での検討を進めるべきと考える。ただし、国際的動向も動いていることから、中長期的に検討を行う方針に賛成する。

なお、現行の我が国の表示については、財務諸表等規則等に規定がされているのみで、詳細な規定がないことから、損益計算書の表示において、性質別表示と機能別表示が混在しているケースが見られる。会計基準等において整理することが必要である。

#### 7.【論点7】その他

(コメント)

会計基準からの離脱の定めを置くかについては、慎重な検討を行うべきである。

(理由)

IAS第1号で定める会計基準からの離脱が必要となるケースは極めて稀と考えられ、特に会計基準が原則主義となる場合には、こうした状況の発生の可能性は高くないと考

えられる。したがって、具体的に離脱が必要なケースを積上げ、こうした定めを設ける必要性が立証できた場合には、当該定めを設けるべきと考えられるが、こうした定めを設けることにより、会計基準に従わない口実を与える危険も考えられる。米国基準には定められていないものであり、慎重な検討が必要と考える。

#### 8.【論点7】その他

(コメント)

継続企業的前提に不確実性が存在する場合には、企業は当該事項を開示しなければならないことから、監査基準やレビュー基準ではなく、会計基準としての定めが必要と考える。

#### 9.【論点A】財務諸表の表示の目的

(コメント)

財務諸表全体にわたり項目間の関係が明確で、財務諸表が可能な限り補完的であることは有用であり、一体性のある財務諸表とする方針に賛成である。ただし、一体性を過度に強調することは、実務的な混乱をもたらす危険があることから、慎重な検討が必要である。

(理由)

財務諸表全体にわたり項目間の関係が明確で、財務諸表が可能な限り補完的であることは財務諸表利用者にとって有用と考えられることから、一体性のある財務諸表とする方針に賛成する。ただし、行項目レベルで厳密に一体性を確保することは、実務上の困難をもたらす可能性があり、また各財務諸表の目的の違いから、真に有用性を高めることに繋がるかについて十分な検討が必要と考える。

また、一体性を過度に強調することは、財務諸表の理解可能性を高めるよりも、むしろ実務的な混乱をもたらす危険があると考えられる。一体性は財務諸表の表示の目的というよりも、財務諸表の表示を考える上での重要な概念として捉えることも考えられる。さらに、キャッシュ・フロー計算書と他の財務諸表の関連性が明確になることは有益と考えられるが、実行可能性やコスト・ベネフィットのバランスを考慮すべきである。

分解について、将来のキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価するように有用となるような方法で分解しなければならないとされているが、こうした評価は、将来の見通しを基礎としており判断が難しいと考えられ、限界がある点も考慮すべきと考える。

#### 10.【論点B】事業セクションと財務セクションの区分

(コメント)

事業セクションと財務セクションを区分することに、基本的に賛成する。価値を創造する方法（事業活動）と、それに付随して事業活動の資金を調達する方法（財務活動）を区分することにより、企業の活動をより明瞭に表示することになると考えられる。事業セクションと財務セクションの区分、事業セクション内の営業カテゴリーと投資カテゴリーの区分について、マネジメント・アプローチにより分類することになると考えられるが、金融子会社等が積極的にリスクをとって資金運用を行う場合や持合株式を保有している場合などでは、実務上の判断に迷うことも考えられることから、ガイドラインの作成や追加的な説明が望まれる。

#### 11.【論点C】マネジメント・アプローチ

（コメント）

マネジメント・アプローチの考え方に基本的に賛成するが、マネジメント・アプローチの有用性とコストとのバランス、分類等の実施可能性について、フィールドテスト等の結果を踏まえ、十分な検討を行うことが必要と考える。また、セグメント情報におけるマネジメント・アプローチの考え方と財務諸表の表示について、整理することが必要と考えられる。

（理由）

マネジメント・アプローチに基づく財務諸表の表示は、これまでの表示と大きく異なることになると考えられる。マネジメント・アプローチの有用性とコストとのバランス、分類等の実施可能性について、フィールドテスト等の結果を踏まえ、十分な検討を行うことが必要と考える。

なお、セグメント情報におけるマネジメント・アプローチでは、経営上の意思決定を行い、企業の業績を評価するために使用する企業の構成単位に関する情報を提供することとされており、業績評価のために使用する報告に、特定の金額が配分されている場合にのみ、当該金額を構成単位に配分するとされている。したがって、資産、負債、収益及び費用について配分されない金額があり、こうした金額を財務諸表においてどのように表示するかの問題が出てくる。

また、マネジメント・アプローチは、一般的には、マネジメントが事業活動において、資産及び負債をどのように展開したかの結果（業績）を示すものと考えられ、財務諸表をどのように表示するかを決定するためのものではないと考えられる。また、多くの企業において業績管理が中心であり、貸借対象表項目である資産及び負債の管理には重点が置かれていないことから、共用資産や退職給付債務等の配分において、実務上の困難さが生じる恐れがあることから、十分な検討が必要である。

#### 12.【論点D】各セクションにおける資産及び負債の純額表示

特になし。

### 13.【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 (コメント)

事業セクションと財務セクションの区分及び事業セクションの定義(物品の製造又はサービスの提供等、価値を創造することを意図して行われる活動をいう)については、基本的に賛成する。なお、営業カテゴリーと投資カテゴリーを「中核になる(コア)」と「中核でない」活動を基に分けるとしているが、この定義は明確でなく、具体的な適用においてどのように判断すべきかが明らかでないことから、実務上の混乱が生じる懸念がある。この点について、明確にすべきである。

### 14.【論点F】財務セクション及び財務資産カテゴリーと財務負債カテゴリーの定義 特になし。

### 15.【論点G】収益及び費用項目の分解

機能別及び性質別の分類により財務諸表の有用性が高まることについては同意する。ただし、詳細すぎる情報は、作成者の負担を増加させるとともに、利用者にとってもあまりに冗長で明瞭性を欠く結果となりかねないことから、慎重な検討が必要と考える。

### 16.【論点H】キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成 (コメント)

コスト・ベネフィットの観点からの検討は重要であり、直接法によるキャッシュ・フロー計算書の作成を求める場合には、簡便的な方法(「間接法的直接法による作成」等)が認められることを明記すべきである。

#### (理由)

直接法によるキャッシュ・フロー計算書では、営業収入、材料購入支出、労務費支出等が表示されることから、財務諸表利用者にとって営業活動における現金の流れや、他の財務諸表との関係の理解が容易になると考えられる。しかし、直接法による作成は、作成者におけるコストの増加をもたらすと考えられることから、直説法によるキャッシュ・フロー計算書の作成を義務付ける場合には、実務的に対応可能となるよう、現状の会計システムの中で把握している数字を基に、簡便的な方法により作成する方法(「間接法的直接法による作成」等)が認められることを明示すべきと考える。

こうした算出方法は正確な金額を算出できない又は詳細な情報を提供できないとの批判も考えられるが、企業(又は企業集団)のキャッシュ・フローの状況を報告し、将来キャッシュ・フローの予測に当たっての情報を提供する観点から有用性があると考え

られる。また、直説法による作成を求める場合には、簡便的方法を含む作成方法についての具体的ガイドラインを示すことが必要と考える。

なお、直接法の採用の要否や実務上のコスト等については、フィールドテスト等を踏まえ十分に検討することが必要と考える。

#### 17.【論点1】キャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書との調整表

(コメント)

間接法によるキャッシュ・フロー計算書を認める場合には、非資金支出の金額が開示されるとともに、税引前当期純利益からの調整内容が示されること調整表の作成は不要と考える。

直接法によるキャッシュ・フロー計算書を、「間接法的直接法による作成」とした場合には、包括利益に調整を加えてキャッシュ・フロー計算書を作成することから、作成のための調整内容を要約して開示するになると考えられる。しかし、あまり詳細な開示は、コスト・ベネフィットの観点から適当ではないとは考えられることから、当該調整表の有用性と実務への影響について十分な検討を行うべきである。

以 上