

「財務諸表の表示に関する論点の整理」に対する意見

平成 21 年 9 月 7 日

日本公認会計士協会

このたび公表されました標記論点の整理（以下「本論点整理」という。）に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

第 1 部 現行の国際的な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。

当期純利益と共に包括利益を表示することに賛成する。

なお、第27項に記載されているように、包括利益の定義については、他のプロジェクトの進展に併せて検討するとしているが、その結果、包括利益の内容等について国際的な会計基準と相違する事項が生じた場合には、その相違する事項の取扱い、具体的には、実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」の見直しの検討等、関連するプロジェクトとの十分な連携が必要と考える。

(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。

短期的な対応として、財務諸表の表示に関する会計基準を取りまとめるという観点から、当期純利益と包括利益のそれぞれの表示が明確となる、2 計算書方式の採用が適切と考える。

【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。

賛成する。

ただし、国際的な会計基準の動向が流動的であり、損益計算書においては非継続事業

に関連する損益を区分せず、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も検討されていること、及び、仮に区分表示することになった場合は、特別損益項目の内容の見直しが必要となり、短期的に見直しが必要でない項目として論点4で検討がされている、損益の段階別表示の適用時期に影響することから、この問題を短期的な見直し項目に含めることが適切かについて考える必要が認められる。

なお、非継続事業に関連する損益を区分表示する場合、非継続事業の税引後損益まで表示することになるが、税金費用をどのように配分計算するかは会計処理の問題であるため、表示に関する会計基準とは別に税金費用の配分に関する会計基準等の開発が必要と考える。

(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。

非継続事業として開示を求める趣旨から判断して、対象とする事業は、開示企業にとって事業戦略上重要な事業、規模であることが必要と考える。したがって、IFRS第5号改定案における非継続事業の定義は同意できるものとする。

(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。

遡及再表示すべきである。

【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。

賛成する。

【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。

短期的に見直しが必要とする点はないと考えるが、非継続事業に関する損益の損益計算書における区分表示を短期的に見直しが必要な項目として検討が進められる場合に

は、適用時期の再検討をする必要がある。

【論点5】損益項目の性質別開示

(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。

短期的に導入する必要はないと考える。

【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。

短期的に見直しが必要とする点は特にないと考える。

【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。

離脱の定め

国際的な会計基準には「離脱の定め」がある。この規定は、経営者に対して、ある基準等の規定に従うと誤解を招くという判断を強制的に求めるものであり、非常に高度な判断を経営者に要求するものである。また、我が国では概念フレームワークが討議資料の段階であることを踏まえれば、このような規定を置くことは、制度会計上の実務において、無用の混乱を招くものとする。したがって、このような規定を我が国の会計基準に取り込むことは、認めるべきではないと考える。

継続企業の前提に関する注記

現在、我が国の開示制度では、継続企業の前提に関する注記については、監査上の問題として取り扱われている。しかし本来は、当該企業の経営者である財務諸表作成者側の問題である。したがって、国際的な会計基準と同様に、継続企業の前提の開示に関する会計基準の開発が望まれる。

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）

当協会は、平成21年4月14日にIASBに対し、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」(以下「DP」という。)に対するコメントを提出している。そこで、以下に記載する内容は、当該コメントをベースとしているため、本論点整理で求められている質問項目と整合していない。

DPでは、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、財務諸表利用者の意思決定に資することを目的とするものと説明されているが、当協会は、アナリストを含む財務諸表利用者に対して本当に必要な情報が提供されているかについて懸念する。そのため、有用性については、アナリスト等からの意見を参考にするなど、さらに十分に考慮する必要があると考え、主として実務上の検証可能性及び整合性の観点から、DPに記載された質問項目のうち、提案に同意しないもの及び疑問又は懸念のあるものについてコメントを行っている。

【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と投資カテゴリーは適切に定義されていますか。

投資カテゴリーの定義について、第2.33項の記述と第2.64項の記述とが整合していないため、第2.33項の記述に整合させるべきと考える。

第2.33項では、投資カテゴリーは、事業における中心的目的には関係のない事業資産及び負債と記述しているが、第2.64項では、投資資産・負債はノンコア活動に関連するものと定義されている。投資資産・負債をノンコア活動として定義した場合、ノンコア活動についてさらに詳細に定義する必要性が生じると思われる。むしろ、第2.33項にあるような記述のほうが、営業カテゴリー以外の項目として整理できるため、実務上の利点があると考えられる。

【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

財務セクション及び当該セクション内の財務資産カテゴリーと財務負債カテゴリーは適切に定義されていますか。財務セクションに分類される資産及び負債は、金融資産及び金融負債に限定すべきですか。

以下の2点について、同意しない。

(1) 現金の分類

第2.70項に示された、現金勘定の取扱いについては、実務上はその区分が困難なことが多く、その検証可能性が担保されないことが多いと思われることから、原則として、

財務資産とすることを基準上明記すべきと考える。

(2) リース債務の分類

リース債務について、第2.58項においてもリースファイナンスが財務活動に区分できるように配慮したと記載されている一方で、DPで示されたモデル財務諸表においては、リース債務を事業セクション・営業カテゴリーに分類した例示がなされており、両者は整合していない。リース債務は金融負債カテゴリーに属することが基準の提案上明記される以上、モデル財務諸表の記載を修正すべきである。

【論点H】キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成

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ますか。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ますか。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ですか。

営業キャッシュ・フローを直接法で表示することは、現金の受領と支払についての情報を間接法よりも明瞭に表示することとなり、営業活動による現金の流れを理解しやすくなるため、利用者の意思決定には有用と考える。ただし、直接法によるキャッシュ・フロー計算書作成にはシステム構築等に多大のコストがかかることが想定され、実務上は、簡便的な方法により、直接法によるキャッシュ・フロー計算書を作成せざるを得ない状況も十分ありうると思う。そのような状況のために、簡便的な方法で直接法によるキャッシュ・フロー計算書を作成する場合の設例についても、最終基準に含めるべきと考える。

一時的なコストとして、直接法によるキャッシュ・フロー計算書作成に対応したシステム開発費、システム運用のための教育費とマニュアル等の作成費用を検討すべきである。また、継続的なコストとして、システム運用維持費、会計入力時の追加作業、正確性の検証作業費用を検討すべきである。これらについては、フィールドテストにより検証すべきと考える。

また、コストの削減との関連性に係らず、前述したように、実務上は、簡便的な方法で直接法に基づくキャッシュ・フロー計算書の作成を求める状況もありうるため、その場合の設例等を最終基準に含めるべきと考える。

【その他コメント】

以下に示す質問番号はDPにおける質問番号である。

質問 8

提案されている表示モデルでは、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書にセクションとカテゴリーが設けられる。第 1.21 号(c)で説明しているように、両審議会は提案されている分類体系の結果として、**現行のセグメント開示規定に対する改訂**を行うべきかどうかを検討する必要がある。たとえば、両審議会は、どの資産をセグメントごとに開示すべきかを明確にする必要がある。今日要求されている資産合計だけでなく各セクション又はセクションのカテゴリーに関する資産を開示することになる。両審議会は、提案されている表示モデルを鑑みてセグメント情報をより有用なものにするために、セグメント開示を変更すべきであるとする場合には、どのような変更を検討すべきか。説明すること。

セグメント情報の開示規定の改訂には同意するが、過度に詳細な開示を追加要求することには同意しない。

財務諸表の表示モデルについてマネジメントが決定するとされる以上、マネジメント・アプローチに基づき開示されるセグメント情報と財務諸表との関連性は現行規定に基づく関係よりも密接になるため、IFRS第8号「事業セグメント」におけるセグメント開示規定を整合的に改訂する必要性については、同意する。しかしながら、改訂にあたっては、IFRS第8号「事業セグメント」第23項の規定にある、セグメント情報は主たる意思決定者がレビューしている情報に基づいて開示されるとする規定については保持すべきと考える。言い換えれば、セクション又はセクションのカテゴリーに関する資産の開示について、主たる意思決定者がレビューするか否かに係らずセグメント毎の開示を要求するような提案が行われるのであれば、それはマネジメント・アプローチとは整合せず、かつ詳細すぎる情報の開示要求となることから、反対する。

質問 25

両審議会は、付録 B の B10 項から B22 項で説明される財政状態計算書調整情報及び包括利益計算書マトリックスなど、財務諸表の情報を分解するための**その他代替的調整情報様式**を検討すべきか。たとえば、基本的にキャッシュ・フローではなく資産と負債を管理する企業（たとえば、金融サービス業界の企業）は、キャッシュ・フローを包括利益に調整する、提案されている様式ではなく、財政状態計算書調整情報様式を使用すべきか。その理由も説明すること。

検討すべきと考える。実務への影響を把握するためのフィールドテストを十分に実施する必要があると考える。

質問 26

FASB の予備的見解では、経営者が調整明細表の備考欄に収益報告書にしばしば表示される**異常又は頻度の少ない事象又は取引**を記載することで、それらに対する利用者の注意を促すことができる（第 4.48 項から第 4.52 項参照）。第 4.53 項で説明されているように、IASB は異常又は頻度の少ない事象又は取引についての情報を調整表に盛り込むことに前向きではない。

(a) この情報は資本提供者としての利用者にとって意思決定に有用となるだろう

か。その理由も説明すること。

(b) 企業は説明的様式のみで情報を表示できるオプションを与えられるべきか。

(a) 意思決定に有用とは考えられない。

異常又は頻度の少ない事象又は取引の定義が必ずしも明確ではない。必要であれば、MD&Aにおける説明など、財務諸表外で記載すべきと考える。

(b) オプションを与える必要はない。

もともと定義が必ずしも明確ではないので、財務諸表に係る記載としては、オプションを与える必要はない。

以 上