CL16

平成 21 年 9 月 7 日

企業会計基準委員会　御中

あらた監査法人　品質管理部
アカウンティング・サポート・グループ

「財務諸表の表示に関する論点の整理」に対するコメント

拝啓　時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 21 年 7 月 10 日付で公表されました標記論点の整理（以下「論点整理」）について、意見を表明する機会をいただきお礼申し上げます。

当監査法人の意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

第 1 部 現行の国際的な基準との差異に関する論点

１．【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。

【意見】　包括利益を財務諸表に表示することに賛成する。

【理由】　財務諸表において当期純利益と共に包括利益を表示することは、貸借対照表の純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係を明示することとなり、財務諸表利用者に有用な情報を提供するものと考える。

ただし、IFRS における連結財務諸表の当期純利益には、少数株主持分に対応する金額が含まれている。これは、連結企業集団の業績には、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させるという考え方に基づくものであるが、この考え方は、我が国の連結企業集団の業績のとらえ方とは異なる。

したがって、論点整理 27 項にあるように貴委員会の企業結合プロジェクト（ステップ２）において、少数株主持分の取り扱いや少数株主持分の測定（全部のれんの可否）の検討の進展に合わせて検討を進められることが必要と考えられる。

(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。

【意見】　我が国の会計基準においては、当期純利益の存続が前提となっていることから、包括利益を表示する場合に、当期純利益と明確に区分する２計算書方式によることが妥当であると考えられる。

なお、国際的な会計基準においてはその他包括利益における再分類調整（リサイクリング）を廃止することも検討されており、当期純利益の位置づけを国際的な動向も踏まえて議論を深める必要がある。

２.【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。
(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。

【意見】　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の観点から、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する。また、非継続事業の定義については、事業セグメントに限定するのではなく、企業が営業活動の戦略的な転換を行う場合の処分活動とするべきである。

【理由】　非継続事業の定義については、論点整理の 42 項の IFRS 第５号の改訂案では、IFRS８号に規定する事業セグメントであることを要件としている。しかし、事業セグメントは、戦略的な転換による処分を行う企業の構成要素よりも大規模な場合も小規模な場合もある。例えば、企業のある主要な地域についての構成要素の処分である場合に、必ずしもそれが事業セグメントであるとは限らない。このため、非継続事業の定義を事業セグメントに限定した場合には、企業の営業活動の戦略的な転換に処分活動のすべてが非継続事業には含まれないことになる。

したがって、経営者が、処分活動が非継続事業に該当するかどうかの判断を行えるようにし、当該判断は企業が営業活動の戦略的な転換を行うかどうかにもとづくものとするべきである。この場合、企業は処分活動が営業活動の戦略的な転換によるものであるかの判断を行うことになるが、その判断指標についての指針を提供することが望まれる。

(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。

【意見】非継続事業の損益を過年度の損益計算書においても非継続事業として継続事業

とは区分して遡及再表示することに賛成する。

【理由】 継続事業の損益が時系列で開示されることになり、比較可能性の観点から判断に有用な情報を提供することになると考える。

３．【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。

【意見】 売却目的で保有する非流動資産及び処分グループは、継続的使用よりも主として売却取引によって回収されるような資産及び処分グループであり、それらを財務諸表上区分表示することは、財務諸表の利用者の将来キャッシュ・フローの予測に資するものであり、情報の改善に繋がると考える。

測定に関しては、IFRS5 号における測定の会計処理は、当該非流動資産及び処分グループを帳簿価額と公正価値から売却費用控除後の金額とのいずれか低い額で測定するとしており、当該区分に分類された非流動資産については減価償却（又は償却）を行うことはできないとされている。

したがって、売却目的で保有する非流動資産及び処分グループとして分類されるものについては、上述の売却目的保有としての測定の基準に従った測定が行なわれるべきである。

４．【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はありますか。

【意見】 損益の段階別表示については、短期的に国際的な会計基準の表示方法を踏まえ、見直しを検討すべきである。

【理由】 我が国では、臨時損益、前期損益修正などの項目を特別損益に表示してきているが、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）」における表示の取扱いや、本論点整理における非継続事業の表示など、国際的なコンバージェンスが図られている。このような状況のなかで、特別損益の表示を継続すべきどうかについては検討が必要である。

５．【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。

【意見】短期的には、性質別開示を導入すべきであると考える。
【理由】IAS 第 1 号では、減価償却費及び人件費総額など主要な費用項目の注記が要求されており、会計基準のコンバージェンスの観点から導入を検討すべきである。

6.【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はありますか。

【意見】論点整理 116 項の指摘するとおり、わが国の貸借対照表の流動固定区分と表示科目と IAS 第 1 号の規定は、実質的差異がないと考えられ短期的に見直しが必要な項目はないと考えられる。

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）

1.【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）

DP に掲げられている財務諸表の表示の目的（一体性の目的等）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りますか。

【意見】企業の財務諸表が首尾一貫した情報を提供するために、財務諸表の表示様式を統一することは企業の財務諸表で提供される情報の有用性の改善につながると考えられる。

しかし、DP2.16 項でも指摘されているように、財務諸表の一体性の目標は、資産と負債及び資産と負債の変動の影響を計算書の同じ又は類似の箇所において見ることであり、過度に一体性を追求することはかえって財務諸表の表示内容が歪められることが懸念される。このため、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、小計や表示科目のレベルまで構成を統一するのではなく、事業セクション、財務セクションといったセクションに含まれる項目に連携をとっていく方法も検討すべきである。

また、包括利益計算書やキャッシュ・フロー計算書が伝える情報は、取引や事象の内容を反映したものであることを考慮すると、DP2.29 項が提案する財政状態計算書の資産及び負債の分類に従って包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における当該資産及び負債の変動の分類を決定する方法に限定すべきかどうか検討する必要があると考えられる。

２．【論点 B】事業セクションと財務セクションの区分

事業セクションと財務セクションに区分することで、現行の財務諸表の様式で提供される情報よりも投資意思決定に有用となる情報が提供されることになりますか。

【意見】財務諸表を事業活動と財務活動とに区分することにより、財務諸表の利用者は、財務諸表の基本的な構成において価値を創造する方法（事業活動）による情報を、事業活動の資金を調達する方法（財務活動）に関する情報から切り離すことが可能になり、企業の業績を分析及び評価することが可能になると考えられ、より投資意思決定に有用な情報が提供できると考えられる。

３．【論点 C】マネジメント・アプローチ

マネジメント・アプローチは、財務諸表利用者に対して企業に関する最も有用な概観を提供することになりますか。分類に関するマネジメント・アプローチから生じる財務諸表の比較可能性の減少は、当該アプローチの便益を上回りますか。

【意見】マネジメント・アプローチによりセクション、カテゴリーの資産及び負債を分類することは、企業の有用な概観を提供する点は同意できるが、比較可能性の観点からはマネジメント・アプローチの適用については慎重であるべきと考える。

４．【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。

【意見】　事業セクションは適切に定義されているが、事業セクションをさらに営業カテゴリーと投資カテゴリーに区分すべきではないと考えられる。投資カテゴリーの定義については、DP2.33 項では投資カテゴリーには企業の事業の中心的な目的に関連しないものと考えている事業資産及び事業負債を含めるとしているが、DP2.64 項では投資カテゴリーは中核でない（non－core）活動という考え方で区分するとしており、必ずしも投資カテゴリーの定義が明確とはいえない。また、経営者が投資カテゴリーに含めるものの決定が恣意的になり、営業カテゴリーの損益の操作が行なわれることも懸念される。

５．【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。

【意見】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はない。例えば、経営者は、年金債務やファイナンス・リースを財務活動としてとらえている場合もあり、財務セクションには、経営者が財務活動の一部であると考えている金融資産及び負債を分類することなども考慮する必要があると考えられる。

6.【論点 G】収益及び費用項目の分解

企業の将来キャッシュ・フローの予測に係る情報の有用性が高まる場合には、機能別、性質別又は両方により、収益、費用、利得及び損失を包括利益計算書の各セクション及びカテゴリー内でさらに分解しなければならないと提案されています。こうした分解を行うことで、財務諸表利用者にとって投資意思決定に有用な情報が提供されますか。

【意見】機能別、性質別又は両方により、収益、費用、利得及び損失を包括利益計算書の各セクション及びカテゴリー内で分解することは、財務諸表利用者にとって投資意思決定に有用な情報が提供されると考える。しかし、それぞれの計算書の伝える情報の内容が異なることから、一体性の目的のためだけに表示科目を詳細にする必要はないと考えられる。

7.【論点 H】キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成

(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。

【意見】直接法により表示されるキャッシュ・フローは、財務諸表の利用者が事業活動によりいくらのキャッシュを回収したのかを理解するために有用な情報を提供するものであると考えられる。しかし、DP の開示例から想定される直接法によるキャッシュ・フローによる作成については追加的な負担が増加することが考えられ、今後、簡便的な直接法について検討する余地があるのではないかと考えられる。

8.【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・フローを包括利益に調整し、包括利益を 4 つ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と提案されています。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

が深まりますか。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ますか。

【意見】キャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書との調整表は、従来、間接法により表示されていた情報を提供するものとして有用であると考えられる。

しかし、付録にあるキャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書との調整表の情報が詳細すぎること、また当該調整表の作成には追加のコストがかかる可能性もあることから、簡便的な直接法なども考慮した開示項目に限定するなど簡略化も検討すべきであると考えられる。

以上