

# 財務諸表の表示に関する論点の整理

平成 21 年 7 月 10 日

企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
背景	2
本論点整理の構成	7
コメント提出者への質問	12
第 1 部 現行の国際的な会計基準との差異に関する論点	13
【論点 1】包括利益の表示	13
【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	31
【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	54
【論点 4】損益の段階別表示	74
【論点 5】損益項目の性質別開示	98
【論点 6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目	111
【論点 7】その他	117
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)	142
【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)	
【論点 B】事業セクションと財務セクションの区分	
【論点 C】マネジメント・アプローチ	
【論点 D】各セクションにおける資産及び負債の純額表示	
【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	
【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	
【論点 G】収益及び費用項目の分解	
【論点 H】キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成	
【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	
【参考】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」の要約	

## 目 的

1. 本論点整理は、財務諸表の表示に関する会計基準の設定を検討するにあたり、包括利益の表示、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のほか、財務諸表の表示に関して国際的な会計基準において検討されている主要な論点を示し、議論の整理を図ることを目的としている。当委員会では、本論点整理に寄せられる意見も参考に、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）に意見発信を行うとともに、今後、財務諸表の表示に関する会計基準の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。

## 背 景

2. 我が国では、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書の基本的な構成や表示方法について「企業会計原則」及び企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）などに定めがあり、財務諸表等規則及び連結財務諸表規則などでは、これらの内容を反映した定めが置かれているほか、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関して規定されている。
3. 国際財務報告基準（IFRS）においては、国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」で財務諸表の表示に関する事項が定められているが、IASBはFASBと共同で、財務諸表の表示を再検討するプロジェクトを進めている。その第1段階（フェーズA）として平成19年（2007年）9月にIAS第1号を一部改訂した後、現在、第2段階（フェーズB）の検討を行っており、そこでのIASBとFASBの予備的見解を平成20年（2008年）10月にディスカッション・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。）として公表している。現時点でIASBから公表されている計画によれば、平成22年（2010年）前半に公開草案を公表した後、平成23年（2011年）中に新たな会計基準を公表する予定とされている。
4. 当委員会は、平成19年（2007年）8月のIASBとの「東京合意」（会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意）に基づき会計基準のコンバージェンスに向けた取組みを進めているが、平成23年（2011年）6月30日後に適用となる新たなIFRSとの間に生じる差異については、当該IFRSが適用になるまでの間に日本において国際的なアプローチが受け入れられるように、両者が緊密に作業を行うこととされている。前項に述べたIASBの財務諸表の表示プロジェクト（フェーズB）は、この対象に含まれると考えられ、当委員会が平成20年9月に公表しているプロジェクト計画表において、これに対応する検討は中長期的項目と位置付けられている。一方、現行のIAS第1号と我が国の会計基準との差異のうち、包括利益の表示のように、IASBにおけるフェーズBの検討結果によって影響される可能性が非常に低い項目については、会計基準のコンバー

ジェンスを促進する観点から、必要性和重要性も勘案して対応する項目として位置付けられている。

5. IFRS では、IAS 第 1 号とは別に、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」で、非継続事業に関連する損益の損益計算書上の区分表示及び売却目的で保有する非流動資産及び処分グループ<sup>1</sup>の貸借対照表上の区分表示について定めている。この取扱いについても、財務諸表の表示と密接に関連する内容であることから、併せて検討することが適当と考えられる。
6. このような状況に鑑み、当委員会では、平成 20 年 4 月に財務諸表表示専門委員会を設置し、前述の DP に対するコメントの検討を含め、幅広い審議を経て、財務諸表の表示（非継続事業等の取扱いも含む。）に関する論点について検討を重ねてきた。今般、当委員会では、これまでの議論を論点整理として公表し、IASB への継続的な意見発信や、今後の財務諸表の表示に関する会計基準等の開発に資するよう、広く意見を求めることとした。

## 本論点整理の構成

7. 本論点整理は、第 1 部「現行の国際的な会計基準との差異に関する論点」と第 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）」で構成されている。
8. 本論点整理の第 1 部は、IAS 第 1 号及び IFRS 第 5 号を中心に、財務諸表の表示に関する現行の国際的な会計基準と我が国の会計基準との差異の分析を行い、その中で短期的に対応すべき項目としてどのようなものがあるかを検討することを目的としている。IASB におけるフェーズ B の検討結果により現行の取扱いが大きく変更される可能性が高い項目や、短期的に対応する必要性が乏しいと考えられる項目に関しては、第 2 部で取り扱われている論点と併せて中長期的項目とすることが適切であるという考え方に基づき、今後の検討の進め方の整理を行っている<sup>2</sup>。
9. 本論点整理の第 2 部は、会計基準のコンバージェンスを進めていくにあたって、IASB におけるフェーズ B に対応する当委員会の今後の検討の材料とするために、DP に示された論点のうち、特に重要と考えられる論点を質問事項として掲げて、我が国の市場関係者からのコメントを求めることを目的としている。すなわち、DP に対応する中長期的な検討の方向性を問う内容となっている。なお、読者の便宜のため、DP の要約（提案されている財務諸表の様式例を含む。）を参考として付すとともに、本論点整理へのコメントを検討するにあたっての参考として、当委員会の財務諸表表示専門委員会が IASB に提出したコメントの要旨も付記している。また、DP 全文の日本語訳及び IASB に提出したコメ

<sup>1</sup> 例えば、子会社を処分する場合のように、1 つの取引として処分される資産のグループ及びそれらの資産に直接関連する当該取引で移転される負債を指す。

<sup>2</sup> キャッシュ・フロー計算書に関しては、現行の国際的な会計基準との差異は小さいため、第 1 部の検討の範囲に含めていないが、フェーズ B では根本的な変更が提案されていることから、第 2 部では取り上げている。

ント全文についても、当委員会のホームページ<sup>3</sup>に掲載して、インターネットで参照できる形としている。

10. IASB と FASB におけるフェーズ B の検討の中では、当期純利益の表示を廃止することも検討されていたが、包括利益とともに当期純利益の表示を維持する方向が IASB 及び FASB において決定され、当期純利益の表示については、DP の質問項目ともされていない。こうした国際的な会計基準の検討の経緯を踏まえ、本論点整理では、当期純利益の表示を継続することを前提としている。なお、IASB の金融商品や退職給付のプロジェクトにおいて、当期純利益の内容の大きな変更につながる可能性のある議論が行われているが、それらについては、当委員会の他の専門委員会において検討を行っている<sup>4</sup>。
11. また、本論点整理で検討されている論点と DP で示されている論点との対応関係を示すと、以下の表のようになると考えられる。

DP	本論点整理第 1 部	本論点整理第 2 部
1. 財務諸表の表示の目的		【論点 A】財務諸表の表示の目的
2. 事業セクションと財務セクションの区分	【論点 4】損益の段階別表示 【論点 6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目	【論点 B】事業セクションと財務セクションの区分
3. 所有者持分		
4. 非継続事業	【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 【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	
5. マネジメント・アプローチ	【論点 4】損益の段階別表示 【論点 6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目	【論点 C】マネジメント・アプローチ
6. 各セクションにおける資産及び負債の純額表示	【論点 7】その他	【論点 D】各セクションにおける資産及び負債の純額表示
7. 報告セグメントレベルでの区分		
8. 現行セグメント開示の定めを変更する必然的改訂		

<sup>3</sup> IASB に提出したコメント全文は下記を参照のこと。

[https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/international\\_issue/comments/20090414.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20090414.pdf)

DP 全文の日本語訳は下記を参照のこと。

[https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/iasb/ed/comments20081016.jsp](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/comments20081016.jsp)

<sup>4</sup> 「退職給付会計の見直しに関する論点の整理」(平成 21 年 1 月) 及び「金融商品会計の見直しに関する論点の整理」(平成 21 年 5 月) を参照のこと。

DP	本論点整理第1部	本論点整理第2部
9. 事業セクション並びに営業カテゴリー及び投資カテゴリーの定義	【論点4】損益の段階別表示 【論点6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目	【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
10. 財務セクション並びに財務資産及び財務負債カテゴリーの定義	【論点4】損益の段階別表示 【論点6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目	【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
11. 財政状態計算書(短期及び長期のサブカテゴリーに分類)(営業循環基準の廃止)	【論点6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目	
12. 現金同等物の表示(現金とは区別)		
13. 異なる測定基礎を有する類似資産及び負債の分解		
14. 単一の包括利益計算書	【論点1】包括利益の表示 (1 計算書方式か 2 計算書方式かを含む。)	
15. その他の包括利益の分類		
16. 収益及び費用項目の機能別・性質別分解	【論点4】損益の段階別表示 【論点5】損益項目の性質別開示	【論点G】収益及び費用項目の分解
17. 法人所得税の配分		
18. 為替差損益の分解表示		
19. キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成		【論点H】キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成
20. キャッシュ・フロー計算書を直接法で作成する場合のコスト		【論点H】キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成
21. バスケット取引の影響		
22. 短期契約資産及び負債の満期の注記		
23. 調整表		【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
24. 公正価値変動の分解		
25. 代替的な調整表様式		
26. 非経常的又は低頻度の事象(調整表の備忘欄)		

## コメント提出者への質問

12. 本論点整理では、コメントを提出される方の便宜のため、次のような質問を掲げるが、コメントはこれらに限られるものではなく、また、すべてについて回答して頂く必要はない。なお、コメントには具体的な理由も記載して頂きたい。

### 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。
- (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。

#### 【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。
- (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。

#### 【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。

#### 【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。

#### 【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。

#### 【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。

#### 【論点7】その他

- (10) 【論点7】に記述されている項目の中で、短期的に見直しが必要と考えられる項目がありますか。

## 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）

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。

### 【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。

### 【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。

### 【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、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ります。表示におけるこ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。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、負債及び資本）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ですか。

### 【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。

### 【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。

**【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。

**【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。

**【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。



## 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

#### 検討事項

13. 現行の当期純利益の計算方式（利益のリサイクリング<sup>5</sup>）及び当期純利益の表示の維持を前提（第 10 項参照）とした上で、包括利益の表示を行うべきか、また、包括利益を表示するとした場合にどの計算書で表示を行うべきかについて検討する。

#### 我が国の会計基準の取扱い

14. 我が国の会計基準では、包括利益の表示を定めていない。国際的な会計基準において「その他の包括利益」とされている項目の貸借対照表残高は、純資産の部の中の株主資本以外の項目として、「評価・換算差額等」に表示され（企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下「純資産会計基準」という。）第 8 項）それらの当期変動額は株主資本等変動計算書に表示される（企業会計基準第 6 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」第 8 項）が、その当期変動額と当期純利益との合計額を表示する定めはない。
15. 会社計算規則では、「損益計算書等には、包括利益に関する事項を表示することができる。」（第 95 条）としているが、これは、将来の会計基準において包括利益の表示を導入することを妨げないという趣旨と解される。

#### 国際的な会計基準の取扱い

##### （国際財務報告基準）

16. IFRS では、包括利益計算書において包括利益を表示することを要求している（IAS 第 1 号）。包括利益は、「ある期間中に取引その他の事象によって生じた資本の変動（所有者としての立場での所有者との取引による変動を除く。）」と定義され、「当期純利益」と「その他の包括利益」のすべての構成要素から構成されると説明されている。また、「その他の包括利益」は、他の（IAS 第 1 号以外の）IFRS が要求又は許容するところにより当期純利益に認識されない収益及び費用の項目で構成されるものと定義されている。
17. IAS 第 1 号では、収益及び費用の項目の表示について、以下の 2 つの方法の選択を認めている。
  - (1) 単一の包括利益計算書で表示（1 計算書方式）
  - (2) 2 つの計算書で表示（2 計算書方式）。この方式では、当期純利益の内訳を表示する

<sup>5</sup> 過年度に計上されたその他の包括利益のうち期中に実現した部分等をその他の包括利益から当期純利益に振り替えることをいう。例えば、その他有価証券を売却した際に、過去にその他有価証券評価差額金として計上されていた金額を売却損益として当期純利益に含める処理などである。

第1の計算書と、当期純利益から始めてその他の包括利益の内訳を表示する第2の計算書が作成される。

#### **(米国会計基準)**

18. 米国会計基準では、米国財務会計基準書(SFAS)第130号「包括利益の報告」で、包括利益の表示を定めている<sup>6</sup>。包括利益の定義は、概念書第6号「財務諸表の構成要素」に従い、「所有者以外の源泉からの取引その他の事象及び状況から生じるある期間中の営利企業の資本の変動である。それは、所有者による投資及び所有者への分配から生じるもの以外の、ある期間中のすべての資本の変動を含む。」とされている。
19. SFAS第130号では、包括利益及びその内訳を、財務諸表の一式を構成する他の計算書と同等に目立つような計算書に表示することを要求している。包括利益を表示する計算書として、営業成績を報告する単一の計算書(1計算書方式)、当期純利益から開示する独立の包括利益計算書(2計算書方式)、持分変動計算書、の3つが示されている。このうち、又はの方法が推奨されているが、強制はされていない。

#### **(IASBとFASBの共同プロジェクトにおける提案)**

20. DPでは、単一の包括利益計算書で包括利益を表示すること、すなわち1計算書方式への一本化が提案されている。

#### **(包括利益の表示を要求する根拠)**

21. IAS第1号では、包括利益の表示を要求する根拠は記載されていない。包括利益の表示を要求する定めは平成9年(1997年)に導入されており、その当時のIASは結論の根拠を添付しないことが通例であったためである。SFAS第130号では、包括利益の合計金額の表示は、企業の期末の財政状態と当期中の活動のすべての側面との間の連携を明示し、それにより財務諸表の理解可能性を向上させるとともに、企業間の比較可能性を高めることとなるとしている。

#### **(包括利益をどの計算書に表示すべきかに関する議論)**

22. IAS第1号では、平成19年(2007年)の改訂で、包括利益を1計算書方式又は2計算書方式のいずれかで表示することとされている。IASBは1計算書方式への一本化が望ましいと考えていたが、2計算書方式の存続を主張する意見が多いことを考慮して、1計算書方式と2計算書方式の選択を認めることとした。2計算書方式を支持する意見は、主として、当期純利益と包括利益とを明確に区別する2計算書方式の方が好ましいという見

---

<sup>6</sup> その後、米国財務会計基準書第160号「連結財務諸表における非支配持分」により、非支配持分(少数株主持分)に帰属する損益の表示に関する取扱いが追加されている。

方や、1 計算書方式では最終行となる包括利益が過度に強調されることとなるという見方などに基づくものである。なお、改訂前に認められていた持分変動計算書で包括利益を表示する方式は、公開草案の提案のまま禁止されることとなった。これは、その他の包括利益の項目もすべて概念フレームワーク上の収益及び費用の定義を満たすことなどを根拠とするものと考えられる。IAS 第 1 号に関する結論の根拠では、持分変動計算書に表示する方式の禁止に対する反対意見は取り上げられていない。

23. SFAS 第 130 号では、包括利益を持分変動計算書で表示することを認めているが、これは、包括利益の報告に関する概念的な問題に取り組むまでは、業績の測定値として包括利益の報告を要求すべきではないという判断に基づくものである。これは、平成 8 年(1996 年)の公開草案に対する、その他の包括利益の項目を業績に含めることを疑問視するコメントに対応するものであった。
24. 第 20 項で述べたとおり、DP は 1 計算書方式への一本化を提案している。これは、企業間の表示様式の差異をなくして比較可能性を改善すること、財務諸表利用者の理解と情報活用を容易にすることを理由としている。また、IAS 第 1 号や SFAS 第 130 号の公表当初は、包括利益は新しい概念であり、財務諸表利用者の習熟のために表示方法の選択肢を認めることに意味があったが、包括利益が定着した今日においては表示方法を統一する時期ではないかと主張している。

#### (その他の包括利益の開示方法)

25. IAS 第 1 号では、その他の包括利益の中の、過去に認識されたその他の包括利益の項目が実現等により当期純利益に振り替えられた金額について、包括利益計算書又は注記で開示することとしている。また、その他の包括利益に係る税効果を貸借対照表又は注記で開示することとしている。

#### 今後の方向性

26. 我が国では、包括利益の表示は定められていないが、当期純利益とともに包括利益を表示することによって貸借対照表との連携(純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係<sup>7</sup>)を明示することは、財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め、会計基準のコンバージェンスにも資するものと考えられる。この観点から、包括利益の表示の導入を我が国においても短期的に検討することが考えられる<sup>8</sup>。

<sup>7</sup> ある期間における資本の増減(資本取引による増減を除く。)が当該期間の利益と等しくなる関係をいう。現行の我が国の会計基準では、当期純利益と株主資本合計との間でクリーン・サープラス関係が成立している。

<sup>8</sup> なお、当委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、包括利益が純利益に代替し得るものとは考えていないとしている(第 3 章第 21 項)が、純利益と並んで包括利益にも、独立した地位を与えている。これは、今後の研究の進展次第では、包括利益にも純利益を超える有用性が見出せる可能性もあること、また、純利益に追加して包括利益を開示する形を採るかぎり、特に投資家をミスリードするとは考えにくいこともあり、国際的な動向にあわせて構成要素の体

27. 包括利益の定義に関して、IFRS 及び米国会計基準では、少数株主持分に対応する金額が含まれる形となっているが、これに合わせるものが適切かどうかについては、当委員会の企業結合プロジェクト（ステップ 2）における検討<sup>9</sup>と密接に関連するものであるため、同プロジェクトの進展に併せて検討する。なお、少数株主持分に対応する金額を包括利益に含めるとした場合、包括利益の計算を当期純利益から開始する表示方法のほか、少数株主損益調整前当期純利益から開始する表示方法も考えられる（＜図表 1＞参照）。
28. 包括利益をどの計算書に表示すべきかという論点に関しては、1 計算書方式の採用を提案している DP の議論を考慮しつつ検討するが、当期純利益の存続を前提とした上での当期純利益と包括利益のそれぞれの表示の意味という観点からは、2 計算書方式に利点があると考えられる。また、前項に述べた少数株主持分に対応する金額の取扱いとの関係も考慮する必要がある（＜図表 1＞参照）。
29. また、その他の包括利益の表示に関して、その他の包括利益に係る税効果の開示及び組替額の開示の方法についても検討する必要がある。
30. 包括利益の表示を導入するとした場合の 1 株当たり当期純利益の開示に関しては、IFRS 及び米国会計基準においても当期純利益ベースの 1 株当たり金額の開示を定めており<sup>10</sup>、包括利益ベースの 1 株当たり金額の開示は要求されていないことを踏まえれば、現状どおりとする方向が考えられる。

---

系に含めておくこととしたものと説明されている（同第 22 項）。

<sup>9</sup> 当委員会の企業結合プロジェクト（ステップ 2）における「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（平成 21 年 7 月）では、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動があったときの表示を含めて検討している。

<sup>10</sup> 連結財務諸表の 1 株当たり当期純利益は、国際的な会計基準においても、我が国と同様に親会社株主に係る当期純利益を基礎として算定されている。

<図表 1>

包括利益の表示のイメージ

以下に掲げる表示例は、あくまで包括利益の表示の全体的なイメージの理解に役立てるための例示であり、表示方法の選択肢を下記に限定するものではない。

(1) 個別財務諸表

1 計算書方式		2 計算書方式	
< 包括利益計算書 >		< 損益計算書 >	
売上高	8,000	売上高	8,000
-----		-----	
当期純利益	1,000	当期純利益	<u>1,000</u>
その他の包括利益 <sup>11</sup>			
その他有価証券評価差額金	150	< 包括利益計算書 >	
繰延ヘッジ損益	50	当期純利益	1,000
その他の包括利益合計	<u>200</u>	その他の包括利益	
包括利益	<u>1,200</u>	その他有価証券評価差額金	150
		繰延ヘッジ損益	<u>50</u>
		その他の包括利益合計	<u>200</u>
		包括利益	<u>1,200</u>

(2) 連結財務諸表<sup>12</sup>

< 連結損益計算書 >

売上高	10,000
-----	
税金等調整前当期純利益	<u>2,200</u>
法人税等	<u>(900)</u>
少数株主損益調整前当期純利益 <sup>13</sup>	1,300
少数株主利益	<u>(300)</u>
当期純利益 <sup>14</sup>	<u>1,000</u>

<sup>11</sup> ここでは、その他の包括利益に係る税効果及び当期純利益への組替額（第 25 項参照）については考慮していない。

<sup>12</sup> ここでは 2 計算書方式によっているが、1 案の場合は 1 計算書方式とすることも可能である。

<sup>13</sup> IFRS では profit or loss、米国会計基準では net income に相当する。

<sup>14</sup> IFRS では profit or loss attributable to owners of the parent、米国会計基準では net income attributable to the parent に相当する。

< 連結包括利益計算書 >

(1 案)

当期純利益	1,000
親会社株主に係るその他の包括利益 <sup>15</sup>	600
親会社株主に係る包括利益	1,600
少数株主に係る包括利益	400
包括利益 <sup>16</sup>	2,000

(2 案)

少数株主損益調整前当期純利益	1,300
親会社株主に係るその他の包括利益	600
少数株主に係るその他の包括利益 <sup>17</sup>	100
包括利益	2,000
(内訳) 親会社株主に係る包括利益	1,600
少数株主に係る包括利益	400

## 【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

### 検討事項

31. 非継続事業に関連する損益を、継続事業に関連する損益と区分して損益計算書に表示すべきかどうかを検討する。

### 我が国の会計基準の取扱い

32. 我が国では、損益計算書において、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならないとされ(企業会計原則第二2)、近い将来に処分することが予定されている非継続事業に関連する損益を、これに該当しない事業の損益と区分して表示することは求められていない。
33. ただし、企業会計原則注解【注12】では、純損益計算に区分される特別損益に属する項目として臨時損益及び前期損益修正が挙げられており、この臨時損益の例示として固定資産売却損益が示されている。この定めに従って、我が国の実務では、企業が事業を廃止するにあたって関連する固定資産を処分した結果生じる損益は、金額が僅少である場合を除いて特別損益に計上されている。このほか、我が国では、事業の廃止に関連す

<sup>15</sup> ここでは、その他の包括利益の内訳は省略している。

<sup>16</sup> 当委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」において、包括利益は、特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいうとされている。

<sup>17</sup> 親会社株主に係るその他の包括利益と合算して、その他の包括利益の合計のみを表示する方法も考えられる。

る損益について、事業構造改善費用や関係会社等事業整理損等の科目によって特別損益に計上するという実務もなされている。

## 国際的な会計基準の取扱い

### (国際財務報告基準)

34. IFRS では、IFRS 第 5 号において、企業は、(1)非継続事業の税引後損益及び(2)非継続事業を構成する資産及び処分グループを公正価値から売却費用控除後の金額で測定したこと又はこれらを処分したことによって認識した税引後損益の合計額を、損益計算書上、単一金額として開示しなければならないとされている。
35. 非継続事業の定義について、IFRS 第 5 号では、既に処分されたか又は売却目的保有に分類されている企業の構成単位<sup>18</sup>であり、かつ以下の要件のいずれかを満たすものをいうとされている。
- (1) 独立の主要な事業分野又は営業地域の事業を表すこと
  - (2) 独立の主要な事業分野又は営業地域の事業を処分する、統一された計画の一部であること
  - (3) 転売のみのために取得した子会社であること
36. また、IFRS 第 5 号では、損益計算書上、非継続事業に関連する損益として開示した単一金額の内訳について、次の事項を損益計算書本表又は注記に開示しなければならないとされている。ただし、取得時に売却目的保有に分類する要件を満たす新規に取得した子会社が非継続事業の要件を満たしている場合、当該子会社の損益については、内訳の開示が免除されている。
- (1) 非継続事業の収益、費用及び税引前損益
  - (2) (1)に関連する税金費用
  - (3) 公正価値から売却費用控除後の金額で測定したことにより認識した損益、又は非継続事業を構成する資産及び処分グループを処分したことにより認識した損益
  - (4) (3)に関連する税金費用
37. なお、IFRS 第 5 号では、前項の非継続事業に関連する損益の内訳の開示に加えて、非継続事業のキャッシュ・フローに関する事項及び親会社の所有者に帰属すべき損益に関する事項を財務諸表本表又は注記に開示することとされている。なお、非継続事業のキャッシュ・フローに関する事項については、取得時に売却目的保有に分類する要件を満たしている、新規に取得した子会社が非継続事業の要件を満たしている場合には、前項の損益の内訳の開示と同様、開示が免除されている。

---

<sup>18</sup> IFRS 第 5 号の企業の構成単位とは、当該企業の他の部分から営業上及び財務報告目的上、明確に区別できる事業及びキャッシュ・フローから成るとされている。

### (米国会計基準)

38. 米国会計基準でも、SFAS 第 144 号「長期性資産の減損又は処分の会計処理」において、企業の構成単位<sup>19</sup>を処分したか又は売却目的の保有として分類したかのいずれかの期間に、当期及び前期の損益計算書上、当該構成単位の経営成績を非継続事業の区分に報告しなければならないとされている。なお、当該事業の処分によって認識した利益又は損失は、損益計算書本表又は注記として開示しなければならないとされている。
39. SFAS 第 144 号では、企業の構成単位の経営成績を非継続事業の区分に報告しなければならない場合として、当該構成単位が次のような要件をいずれも満たす場合であるとしている。
- (1) 企業の構成単位の事業及びキャッシュ・フローが、処分取引の結果として企業の継続している事業から除かれていること（又は除かれる予定であること）
  - (2) 処分取引後、当該構成単位の事業に企業が重要な継続的な関与をしない予定であること
40. 非継続事業に関連する損益について、SFAS 第 144 号に示されている開示例では、非継続事業に関連する損益の内訳として、非継続事業の税引前損益及び税金費用が開示されている。
41. また、SFAS 第 144 号では、非流動資産及び処分グループを処分した事業年度又は売却目的保有に分類した事業年度において、当該非流動資産及び処分グループについて、公正価値から売却費用控除後の金額で測定したことにより認識した損益、及び非継続事業に関連する損益に含めた収益及び税引前損益の金額を開示することとされている。

### (IASB 及び FASB の共同プロジェクトにおける改訂の検討)

42. IASB と FASB は、現行の IFRS 第 5 号と SFAS 第 144 号との間で差異のある非継続事業の定義について見直しを行い、共通の定義を定めることを検討している。平成 20 年（2008 年）9 月に IASB が公表した公開草案「非継続事業（IFRS 第 5 号の改訂案）」（以下「IFRS 第 5 号改訂案」という。）によれば、非継続事業とは、既に処分されたか又は売却目的保有に分類されている企業の構成単位であり、かつ以下のいずれかの要件を満たすものをいうとされている。
- (1) 事業セグメント<sup>20</sup>であり、既に処分されたか又は売却目的保有に分類されているもの
  - (2) 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
- なお、米国会計基準についても、SFAS 第 144 号の非継続事業の定義を、IFRS 第 5 号改訂案と同様の定義に改訂することを提案する FASB スタッフ意見書（FSP）案第 FAS144-d

<sup>19</sup> SFAS 第 144 号の企業の構成単位とは、当該企業の他の部分から営業上及び財務報告目的上、明確に区分できる事業及びキャッシュ・フローから成るとされている。

<sup>20</sup> IFRS 第 8 号「事業セグメント」及び米国財務会計基準書第 131 号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」で規定されているものである。



号「非継続事業の報告のための要件の改訂」(以下「SFAS 第 144 号改訂案」という。)が、IFRS 第 5 号改訂案と同時に公表されている。

43. IFRS 第 5 号改訂案で求められている非継続事業に関する損益についての注記情報は、内容的には、現行の IFRS 第 5 号の注記(第 36 項及び第 37 項参照)を踏まえた情報の開示が提案されている。ただし、処分した又は売却目的保有に分類している企業の構成単位に関する情報として、主要な収益及び費用についての事項と、第 37 項のキャッシュ・フローに関する事項及び親会社の所有者に帰属すべき損益に関する事項について、当該構成単位が非継続事業の要件を満たすか否かにかかわらず、当該構成単位を処分した又は売却目的保有として分類している事業年度において開示することが提案されている。この提案については、SFAS 第 144 号改訂案でも同様の取扱いが提案されている。

#### (非継続事業に関連する損益を区分表示する経緯)

44. IFRS では、平成 10 年(1998 年)4 月に公表した IAS 第 35 号「非継続事業」において、非継続事業に関連する損益と継続事業に関連する損益とを分離することにより、投資家、債権者及びその他の財務諸表利用者の企業のキャッシュ・フロー、利益獲得能力及び財政状態を予測する能力が改善されるとしていた。また、平成 16 年(2004 年)3 月に公表された IFRS 第 5 号では、非継続事業に関連する損益及び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(【論点 3】参照)について、財務諸表利用者が、非継続事業や非流動資産及び処分グループの処分に関して財務上の影響を評価できるように情報を表示及び開示しなければならないとされている。
45. 米国会計基準では、昭和 48 年(1973 年)6 月に公表された会計原則審議会(APB)意見書第 30 号「経営成績の報告 - 事業のセグメントの処分並びに異常、非正常及び非反復的な事象及び取引の影響の報告 - 」において、非継続事業に関連する損益を継続事業に関連する損益と区分して表示することが定められていた。その後、平成 13 年(2001 年)8 月に公表された SFAS 第 144 号では、この区分表示について、投資家、債権者及び他の財務諸表利用者が、企業の継続する事業に対する処分取引の影響を評価する上で役に立つ情報を提供するものとしている。
46. IASB は、現行の IFRS 第 5 号を検討した際に、現行の SFAS 第 144 号と同様の非継続事業の定義を採用することを検討した。しかし、現行の IFRS 第 5 号の公開草案に対するコメントも踏まえ、IASB は、SFAS 第 144 号と同様の定義に従って非継続事業に分類される可能性のある事業の規模はあまりにも小さく、その結果、これを区分して表示する財務情報は、必ずしも有用な情報とはならないと結論付けている。IFRS 第 5 号改訂案及び SFAS 第 144 号改訂案では、こうした検討の経緯や、企業の処分活動については当該企業が営業活動の戦略的な転換を行った場合にのみ非継続事業として表示すべきであるという財務諸表利用者の意見等が考慮されている(第 42 項及び第 43 項参照)。
47. なお、IFRS 第 5 号改訂案では、現行の IFRS 第 5 号の非継続事業の要件の 1 つとされて

いる「転売のみ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。この提案の理由として、事業の取得の形式が買収する企業を子会社化する形式であるか否かにかかわらず、すべての事業の取得は同様の表示上の問題があり、表示方法は事業を取得した形式によって異なるべきではないとされている。また、SFAS 第 144 号改訂案においても、IFRS 第 5 号改訂案と同様の取扱いが提案されている。

## 今後の方向性

### (非継続事業に関連する損益の区分表示の導入)

48. 我が国では、損益計算書上、非継続事業に関連する損益を区分して表示する取扱いは採用されていない。しかし、国際的な会計基準の取扱い<sup>21</sup>も踏まえ、損益計算書上、非継続事業の損益を区分することにより、財務諸表利用者に対し、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今後も継続する事業に与える影響についての情報とを提供することができると考えられる。このように、非継続事業に関連する損益を区分して表示することが、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のであれば、今後、非継続事業に関連する損益の区分表示を我が国においても短期的に検討することが考えられる。
49. この場合、どのように当該非継続事業を定義することが適当なのかについては、現在審議が進められている IASB 及び FASB の共同プロジェクトの検討状況も参考に、引き続き検討する。ただし、現行の IFRS 第 5 号や IFRS 第 5 号改訂案及び SFAS 第 144 号改訂案のように、非継続事業の定義として、これに該当する企業の構成単位の規模に一定の要件を設けるとすれば、実際に廃止が予定されている事業のうち、要件を満たす一部の事業の損益のみが非継続事業に関連する損益に区分されることとなる。こうした取扱いを導入するよりも、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の方が適当ではないかという意見もある<sup>22</sup>。
50. 第 48 項及び第 49 項のような検討の結果、非継続事業に関連する損益を損益計算書において区分表示する場合、その収益及び費用を個別の科目毎に開示する有用性は乏しいと考えられることから、国際的な会計基準の取扱いも参考にして、損益計算書本表に非継続事業の税引後損益を単一の金額で表示する方向で検討することが考えられる。また、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として、どのような事項を開示

<sup>21</sup> IASB 及び FASB は、企業の財務的な全体像を一体的に表示するために、財務諸表の表示に関する会計基準の検討を行っているが、この検討においては、非継続事業の区分表示を財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書にも設ける方向で検討されている。

<sup>22</sup> IASB 及び FASB の共同プロジェクトでも、公開草案に対するコメント締切り後の平成 21 年(2009 年)4 月のボード会議において、同様の考え方が選択肢の 1 つとして検討されている。

すべきかについても、情報の有用性と財務諸表作成者の負担とを比較考量し、国際的な会計基準の取扱いも参考に検討する。

#### **(取得時に売却目的保有に分類される事業に関する開示の免除)**

51. 国際的な会計基準では、支配が一時的な子会社についても連結の範囲に含めることとされているが<sup>23</sup>、この取扱いを前提として、IFRS 第 5 号改訂案及び SFAS 第 144 号改訂案では、取得時に売却目的保有に分類される子会社等の事業に関連する収益及び費用についてその内訳に関する開示が免除されている。支配が一時的な子会社を連結の範囲に含めることとした場合に、これらの事業に関連する収益及び費用の内訳の開示を免除する取扱いについても、国際的な会計基準の取扱いを参考に検討する。

#### **(非継続事業に関連する損益の遡及再表示)**

52. 国際的な会計基準では、非継続事業に関連する損益を区分表示した場合、過年度の損益計算書についても、非継続事業に関連する損益の区分の遡及再表示を行う取扱いが定められている<sup>24</sup>。また、企業が構成単位を売却目的保有に分類することを中止した場合、当該構成単位の損益が過年度において非継続事業に関連する損益に区分されていたのであれば、当該構成単位の損益については継続事業からの損益に遡及再表示しなければならないとされている。こうした取扱いについては、財務諸表作成者の事務負担の増加が懸念され、また、過年度の継続事業及び非継続事業に関連する損益はその事業年度における企業の事業活動を反映したものであるため、これを遡及再表示することは適当ではないという見方もある。一方で、非継続事業に関連する損益の区分表示の目的が、近い将来に廃止する事業の損益を区分することによって、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ことにあるとすれば、過年度財務諸表の遡及再表示を求めるべきであるという見方もあり、情報の有用性と財務諸表作成者の負担とを比較考量して検討する必要があると考えられる。

#### **(継続して影響を及ぼし得る場合の取扱い)**

53. IFRS では、子会社株式の一部を売却する計画があるものの、当該投資先が売却後も関連会社等として、企業が継続して影響を及ぼし得ると考えられる場合についても、企業の支配は喪失することが見込まれているとみて、連結損益計算書上、当該投資先の事業が非継続事業の定義を満たす場合には当該事業を非継続事業に区分することとしている

<sup>23</sup> 当委員会では、支配が一時的な子会社について、連結の範囲に含めないこととする取扱いについての見直しを検討している(「連結財務諸表における特別目的会社の取扱い等に関する論点の整理」(平成 21 年 2 月)【論点 5】)。

<sup>24</sup> 当委員会では、会計方針や表示方法を変更した場合等において、過年度財務諸表の遡及再表示の取扱いについて検討しており、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)」を平成 21 年 4 月に公表している。

<sup>25</sup>。この取扱いについて、当委員会では、企業の支配の喪失の論点について、企業結合プロジェクト（ステップ2）の論点として今後議論することを予定しており、この議論の方向性に応じて検討す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

#### 検討事項

54. 売却目的保有の非流動資産及び処分グループ<sup>26</sup>を、これらに該当しない資産及び負債と区分して貸借対照表に表示すべきかどうかを検討する。

#### 我が国の会計基準の取扱い

55. 我が国においては、貸借対照表上、資産は、流動資産、固定資産及び繰延資産に区別しなければならないとされ（企業会計原則第三 4(一)）、負債についても、流動負債及び固定負債に区別しなければならないとされている（同 4(二)）。これらの資産及び負債の表示において、売却目的保有の非流動資産及び処分グループは、通常の資産及び負債と区分せず表示されている。また、売却目的保有の非流動資産及び処分グループに関する会計処理についても特段定められていない。

#### 国際的な会計基準の取扱い

##### （国際財務報告基準）

56. これに対して、IFRS では、貸借対照表上、売却目的保有の非流動資産及び処分グループを、通常の資産及び負債とは区分して表示している。企業は、IFRS 第5号の定めにより、非流動資産及び処分グループの帳簿価額が、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場合には、当該資産及び処分グループを売却目的保有に分類しなければならないとされている。

57. 売却目的保有に分類する場合、資産及び処分グループは、売却において通常又は慣例的な条件に基づいて、その時点の状態で直ちに売却することが可能でなければならず、その売却の可能性が非常に高くなければならない。売却の可能性が非常に高いとみるための判断規準として、IFRS 第5号では次のように定めている。

- (1) 適切な職位の経営者が当該資産及び処分グループの売却計画の実行を確約していなければならない、買い手を探し売却を完了させる活発な計画が開始されていなければならない。

<sup>25</sup> 支配の喪失が投資の性質を変更する重要な経済的事象であるとして売却処理を定めている IFRS の取扱いを前提として考えられる。

<sup>26</sup> 処分グループについては脚注1を参照。【論点3】では、IFRS や米国会計基準で採用されている処分グループの定義を前提に、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検討している。

- (2) 企業は、当該資産及び処分グループについて、その時点の公正価値に照らして合理的な価格によって積極的に売却しようとしていなければならない。
  - (3) 一定の例外的な場合を除いて、当該売却計画は、売却目的保有に分類した日から1年以内で売却が完了したものとして認識されることが見込まれていなければならない。また、計画を完了させるために必要な行動が、計画の重要な変更又は撤回の可能性が低いことを示唆していなければならない。
  - (4) 株主の承認（法律で要求されている場合）の可能性は、その売却の可能性が非常に高いかどうかの評価の一部として考慮しなければならない。
58. IFRS 第5号では、売却目的保有に分類した主要な資産及び負債の項目について、貸借対照表本表又は注記において区分して開示しなければならないとされている。ただし、非継続事業に関連する損益の内訳の開示の取扱い同様（第36項参照）売却目的保有に分類した処分グループが、取得時に売却目的保有として分類される要件を満たす新規に取得した子会社である場合には、当該子会社の資産及び負債については、内訳の開示が免除されている。
59. なお、IFRS 第5号では、売却目的保有に分類された非流動資産及び処分グループの測定会計処理について、企業は、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金額で測定しなければならないとし、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）を行ってはならないとされている<sup>27</sup>。

#### （米国会計基準）

60. 米国会計基準でも、IFRSと同様、SFAS 第144号の定めにより、企業は、次の要件のすべてを満たす事業年度において、売却予定の非流動資産及び処分グループを、貸借対照表上、売却目的保有として区分しなければならないとされている。
- (1) その行動を承認する権限を有する経営者が当該資産及び処分グループを売却する計画を確約していなければならない。
  - (2) 当該資産及び処分グループは、当該非流動資産及び処分グループの売却において通常又は慣習的な条件に基づいて、その時点の状態ですぐに売却することが可能でなければならない。
  - (3) 買い手を探すための計画及び当該資産及び処分グループを売却計画を完了するために要求されるその他の行動が開始されていなければならない。
  - (4) 当該資産及び処分グループの売却の可能性が高く、一定の例外的な場合を除き、

---

<sup>27</sup> IFRS 第5号では、売却目的保有に分類された非流動資産及び処分グループについて、売却目的保有に分類することを中止する場合には、(1)売却目的保有に分類していた期間中に認識されていたと考えられる減価償却費等を調整した帳簿価額、又は(2)売却しないという意思決定をした時点での回収可能価額のいずれか低い金額で測定することとされている。このときに認識される損益は、分類を中止した事業年度の継続事業の損益に含めることとされている。

当該非流動資産及び処分グループの譲渡を 1 年以内に完結する売却として認識されることが見込まれていなければならない。

- (5) 当該資産及び処分グループについて、その時点の公正価値に照らして合理的な価格によって積極的に売却しようとしていなければならない。
- (6) 計画を完了させるために必要な行動が、当該計画の重要な変更又は撤回の可能性が低いことを示唆していなければならない。

また、売却目的保有に分類した主要な資産及び負債の項目については、貸借対照表本表又は注記において区分して開示しなければならないとされている。

- 61. なお、SFAS 第 144 号では、IFRS 第 5 号と同様、売却目的保有として分類した非流動資産及び処分グループは、その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金額で測定しなければならないとされ、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）を行ってはならないとされている<sup>28</sup>。

#### （売却目的保有の非流動資産及び処分グループを区分表示する経緯）

- 62. IASB は、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、こうした区分表示を先行して導入していた米国会計基準とのコンバージェンスの観点から検討し、平成 16 年（2004 年）3 月に公表された IFRS 第 5 号では、SFAS 第 144 号と同様の区分表示について定めている。IFRS 第 5 号では、この区分表示の有用性について、処分予定の資産又は資産グループ及び負債に関する情報は、財務諸表利用者が将来キャッシュ・フローの生じる時期、金額及び不確実性を評価するときの一助となるため、こうした情報を開示することは財務諸表利用者にとって有用であると結論付けている。
- 63. 米国会計基準では、APB 第 30 号において、企業の処分予定の事業区分の見積直接費用控除後の正味売却価額に基づいて、当該事業区分の処分時に損失の発生が見込まれる場合には、当該損失を測定日において認識しなければならないとされた。このとき、APB 第 30 号では、当該事業区分に関連する資産と負債を相殺して表示することが許容されていた。この資産と負債を相殺して表示する取扱いの根拠は、APB 第 30 号には明記されていないものの、処分予定の事業区分についての有用な情報は、個々の資産及び負債の金額ではなく、事業区分全体としての正味の評価額であるという見方によるものではないかと考えられる。
- 64. その後、平成 7 年（1995 年）3 月に公表された SFAS 第 121 号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計処理」では、APB 第 30 号の適用の対象となる処分予定の事業区分に関連するもの以外の処分予定の長期性資産（及び特定の識別可能な無形資産）

<sup>28</sup> SFAS 第 144 号では、売却目的保有に分類された非流動資産及び処分グループについて、売却目的保有に分類することを中止する場合には、(1)売却目的保有に分類していた期間中に認識されていたと考えられる減価償却費等を調整した帳簿価額、又は(2)売却しないという意思決定をした時点での公正価値のいずれか低い金額で測定することとされている。このときに認識される損益は、分類を中止した事業年度の継続事業の損益に含めることとされている。

について、当該資産の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金額で測定することとされた。

65. SFAS 第 144 号では、それまで取扱いが分かれていた APB 第 30 号と SFAS 第 121 号の取扱いが統一され、企業の処分予定の事業区分に関連するか否かにかかわらず、全ての処分予定の資産及び処分グループについて、その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金額で測定することとされた。この際、APB 第 30 号では許容されていた関連する資産と負債を相殺して表示する取扱いについては、情報の有用性や企業の資産及び負債の忠実な報告という観点から検討がなされた結果、SFAS 第 144 号では、こうした取扱いを認めないこととされている。

## 今後の方向性

### (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の導入)

66. 我が国では、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、区分して表示する取扱いは採用されていない。しかし、貸借対照表上、近い将来に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区分して表示することが、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のであれば、こうした貸借対照表における区分表示について、国際的な会計基準の取扱い<sup>29</sup>も踏まえ、【論点 2】非継続事業に関連する損益の区分表示と併せて導入を検討することが考えられる。
67. IASB 及び FASB は、共同で進めている財務諸表の表示に関するプロジェクトにおいて、企業の活動に関する一体性のある財務的な全体像を開示することを目的として、財務諸表として開示する各計算書の区分を可能な限り一貫させるという方向での検討を行っており、DP では、これまで損益計算書に表示されてきた非継続事業に関連する区分について、損益計算書のみならず、貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書においても区分して表示することが提案されている。当委員会の今後の検討においては、こうした海外での検討の動向を踏まえ、貸借対照表の区分表示として非継続事業に関連する処分グループについて区分する方向で検討することも考えられる。
68. また、国際的な会計基準では、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は、当該非流動資産及び処分グループの測定の会計処理と併せて定められている。このため、我が国においても、売却目的で保有する非流動資産及び処分グループの区分表示を導入することと併せて、測定の会計処理についても見直すことが適当であるという意見がある。しかし、売却目的保有の非流動資産及び処分グループが原則として 1 年以内に売却されることが見込まれていることを考慮すれば、我が国の減損会計の取扱い<sup>30</sup>に

<sup>29</sup> IASB 及び FASB は、企業の活動に関する一体性のある財務的な全体像を表示することを目的として財務諸表の表示に関する検討を共同で行っている。売却目的で保有する非流動資産及び処分グループを区分して表示する取扱いは、この検討の動向によって影響を受けることが想定される。

<sup>30</sup> 取締役会や常務会等において、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行い、その代替的な投資も予定されていないときなど、これらに係る資産を切り離しても他の資産又は資産グルー

より、減価償却（又は償却）を行うか否かの違いはあるものの、第 59 項及び第 61 項で示したような国際的な会計基準における測定 of 会計処理とは大きく異ならないとも考えられ、このため、測定 of 会計処理を見直す必要性は乏しいと考えられる。

69. 第 66 項から第 68 項を踏まえ、売却目的で保有する非流動資産及び処分グループの区分表示を我が国においても導入する場合、どのような売却目的要件を定めることが適当なのかについては、国際的な会計基準の取扱いも参考に検討する。また、非流動資産及び処分グループの交換取引の場合や、株主に対する非現金資産の分配として非流動資産及び処分グループを処分する場合に、売却目的で保有する非流動資産及び処分グループと同様に区分することが適当なのかどうかについても検討する。
70. 貸借対照表上、売却目的で保有する非流動資産及び処分グループを区分表示する場合、その資産及び負債を個別の科目毎に開示する有用性は乏しいと考えられ、国際的な会計基準の取扱いと同様、貸借対照表本表に単一の金額で表示することが適当と考えられる。また、資産と負債を相殺して表示することを認めるかどうかについても、米国会計基準の検討の経緯や財務諸表の表示に関する IASB 及び FASB の今後の検討の動向も踏まえて検討する。
71. また、国際的な会計基準では、売却目的保有の非流動資産及び処分グループに分類された資産及び負債の内訳（第 58 項及び第 60 項参照）に加えて、当該資産及び処分グループの売却の可能性が高いと判断した状況等に関する定性的な情報の開示を求めている。我が国においても売却目的で保有する非流動資産及び処分グループを区分して表示する場合にどのような注記情報を開示すべきかについては、国際的な会計基準の取扱いも参考に、当該資産及び負債に関連する情報の有用性と財務諸表作成者の負担とを比較考量して検討する。

#### （取得時に売却目的保有に分類される事業に関する開示の免除）

72. IFRS 第 5 号改訂案及び SFAS 第 144 号改訂案では、取得時に売却目的保有に分類される子会社等の事業に関連する資産及び負債の内訳に関する開示が、非継続事業に関連する損益の内訳の開示と同様に免除されている。支配が一時的な子会社を連結の範囲に含めることとした場合<sup>31</sup>に、これらの事業に関連する資産及び負債の内訳の開示を免除する取扱いについても、国際的な会計基準の取扱いを参考に検討する。

---

プの使用にほとんど影響を与えない場合がある。このような場合に該当する資産のうち重要なものは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として取り扱う（企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第 8 項）。

<sup>31</sup> 当委員会では、支配が一時的な子会社について、連結の範囲に含めないこととする取扱いについての見直しを検討している（第 51 項参照）。

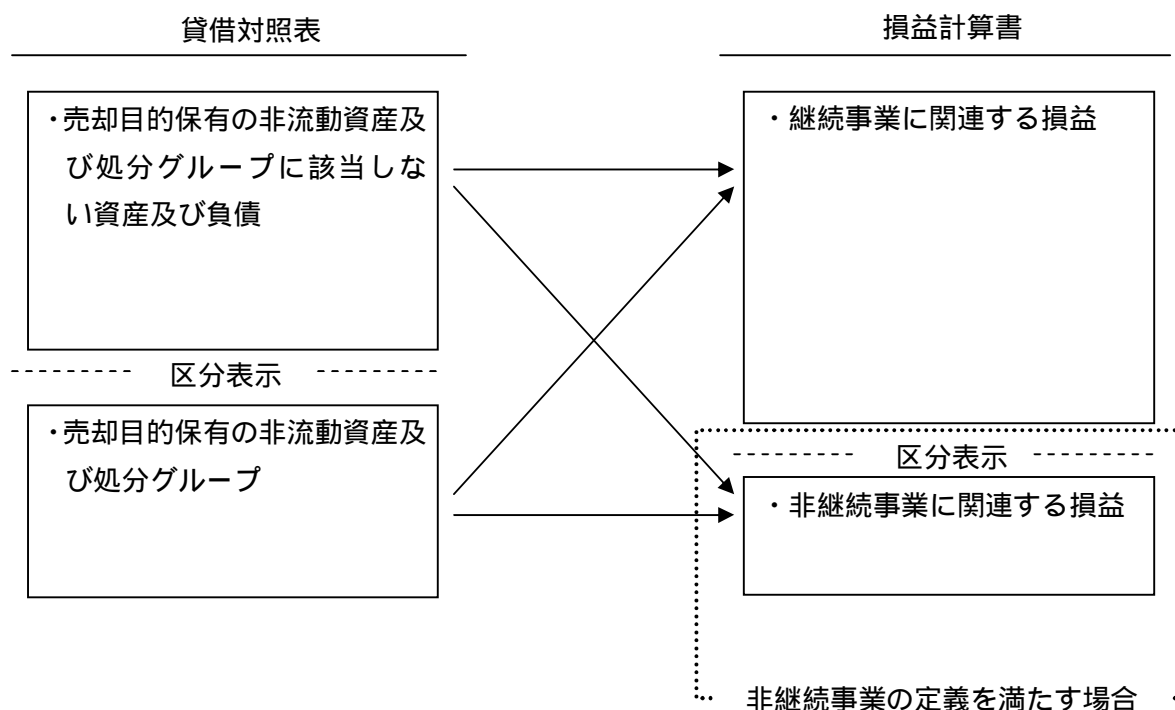


**(継続して影響を及ぼし得る場合の取扱い)**

73. IFRS では、子会社株式の一部を売却する計画があるものの、当該投資先が売却後も関連会社等として、企業が継続して影響を及ぼし得ると考えられる場合についても、企業の支配は喪失することが見込まれているとみて、連結貸借対照表上、当該投資先の全ての資産及び負債を売却目的保有に区分することとされている。この取扱いは、非継続事業に関連する損益の開示の取扱い(第53項参照)と同様、当委員会が企業結合プロジェクト(ステップ2)の論点として今後議論することを予定している支配の喪失についての議論の方向性に応じて検討することが適当と考えられる。

<図表2>

**IFRS 第5号の「売却目的保有の非流動資産及び処分グループ」と「非継続事業に関連する損益」の関係のイメージ**



**【論点4】損益の段階別表示**

**検討事項**

74. 損益計算書における経常利益を含む損益の段階別表示に関して見直しを行うかどうかを検討する。

## 我が国の会計基準の取扱い

75. 我が国では、損益計算書において、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならないとされている(企業会計原則第二 2 及び連結会計基準第 39 項)。
76. 営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益、具体的には売上高及び売上原価を記載して売上総利益を表示し、さらに販売費及び一般管理費を記載して営業利益を表示する<sup>32</sup>。
77. 経常損益計算の区分は、営業損益計算の結果を受け、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないもの、つまり営業外収益及び営業外費用を記載して経常利益を表示する。
78. 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受け、特別損益を記載して税引前当期純利益を表示し、税引前当期純利益から法人税額等を控除して当期純利益を表示する。
79. 連結損益計算書においては、純損益計算の区分は、次のように表示することとされている。(連結会計基準第 39 項)
  - (1) 経常損益計算の結果を受け、特別利益及び特別損失を記載して税金等調整前当期純利益を表示する。
  - (2) 税金等調整前当期純利益に法人税額等を加減して、少数株主損益調整前当期純利益<sup>33</sup>を表示する。
  - (3) 少数株主損益調整前当期純利益に少数株主損益を加減して、当期純利益<sup>34</sup>を表示する。
80. 企業会計原則注解【注 12】では、純損益計算に区分される特別損益に属する項目として臨時損益及び前期損益修正が挙げられており、臨時損益の例示として、固定資産売却損益、転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益及び災害による損失が示されている。

## 国際的な会計基準の取扱い

### (国際財務報告基準)

81. これに対して、IFRS では、IAS 第 1 号において、以下の項目を、損益計算書<sup>35</sup>に最低限記載すべき表示科目として定めている。
  - (1) 収益

<sup>32</sup> なお、役務の給付を営業とする場合には、営業収益から役務の費用を控除して総利益を表示することとされている(企業会計原則第二 3D)。

<sup>33</sup> 脚注 13 参照。

<sup>34</sup> 脚注 14 参照。

<sup>35</sup> IAS 第 1 号は平成 19 年(2007 年)に改訂され、1 計算書方式では当期純利益の構成要素も包括利益計算書に含まれ、2 計算書方式では当期純利益の内訳を表示する計算書である分離損益計算書(separate income statement)と当期純利益から開始してその他包括利益を示す包括利益計算書を表示する。ここでは、当期純利益の内訳を表示する計算書の用語として、従来の「損益計算書」を用いることとする。

- (2) 金融費用
  - (3) 持分法で会計処理されている関連会社及びジョイント・ベンチャーの損益に対する持分相当額
  - (4) 税金費用
  - (5) 以下の単純合算額
    - 非継続事業の税引後損益
    - 非継続事業を構成する資産及び処分グループを公正価値から売却費用控除後の金額で測定したことまたはこれらを処分したことによって認識した税引後損益
  - (6) 当期純利益
82. また、企業の財務業績を理解するために役に立つ場合には、企業は追加的な表示科目、見出し及び小計を損益計算書に表示しなければならないとされている。
83. さらに、信頼性があり、かつ、より役に立つ情報を提供することになるように、性質別又は機能別の分類を用いて、費用の内訳を表示することとされている。機能別分類においては、少なくとも売上原価をその他の費用項目とは別個に表示することとされ、分類の開示例において収益と売上原価の差額である売上総利益が記載されている。また、性質別と機能別のいずれの分類の開示例においても税引前当期純利益が記載されている<sup>36</sup>。
84. IAS 第 1 号では、損益のいかなる項目をも、異常項目として損益計算書又は注記のいずれにも表示してはならないとされている。この異常項目の表示については、平成 5 年(1993 年)に公表された IAS 第 8 号「期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更」において、「企業の通常の活動とは明確に区別され、したがって、頻繁又は定期的に発生することが期待されることのない事象又は取引から生じる収益又は費用」と定義され、経常的活動からの損益とは別個に損益計算書に開示することが要求されていた。しかし、IASB は平成 14 年(2002 年)に、異常項目の概念を IAS 第 8 号から削除し、損益計算書においてこれを表示することを禁止する決定を行った。
85. その理由として、IASB は、異常項目は企業が直面する通常の事業リスクによって生じるものであり、損益計算書において個別の構成要素に表示しなければならないものではないと判断し、その頻度ではなく、取引や事象の性質又は機能が損益計算書における表示を決定するとした。また、異常項目のカテゴリーを削除することで、企業の期間損益に関連する外部事象(繰り返し発生するものとそうでないもの)の影響を裁量的に区分する必要がなくなるとしている。
86. なお、平成 15 年(2003 年)改訂前の IAS 第 1 号には損益計算書に営業活動による損益を表示科目として開示する定めがあったが、「営業活動」は IAS 第 1 号では定義されていないため、IASB は平成 15 年(2003 年)の IAS 第 1 号の改訂にあたって、この開示を求

<sup>36</sup> IAS 第 1 号に付随する適用ガイダンスでは、機能別分類による例示において、売上総利益、税引前当期純利益、継続事業からの当期純利益の段階別表示が示されている。

めないことを決定した。しかし、IASB は、企業が営業活動による損益又は類似の表示科目の開示を選択する場合があることを認識しており、その場合には、企業は開示される金額が通常「営業活動」とみなされる活動を代表するものとなるようにすべきであり、営業活動の性質を備えた項目が営業活動による損益から除外されれば誤解を与え、財務諸表の比較可能性が損なわれるという見解を示している。

#### (米国会計基準)

87. 米国会計基準では、SFAS 第 144 号の非継続事業（第 90 項参照）及び APB 第 30 号の異常項目（第 91 項参照）の表示以外には、損益計算書の様式に関する全般的な定めはない。その代わりに、米国証券取引委員会（SEC）登録企業は、米国 SEC 規則が定める様式に従って損益計算書を作成することとなる。
88. 米国 SEC 規則で定められている記載すべき表示科目のうち段階別表示の項目は、税金等控除前損益、継続事業からの損益、異常損益控除前損益である。なお、記載すべき表示科目には、売上高、売上原価、営業外損益が含まれるが、売上総利益や営業利益といった段階別表示は含まれていない。
89. 米国公認会計士協会（AICPA）による調査によれば、米国企業においては、税金等控除前損益まで段階別表示を行わない単一区分式と、売上総利益や営業利益といった段階別表示を設ける多区分式と双方の損益計算書が存在している<sup>37</sup>。
90. なお、SFAS 第 144 号では、非継続事業の経営成績を、異常項目前利益の内訳として区分して報告しなければならないとされ、損益計算書の開示例において、税引前継続事業からの利益及び継続事業からの利益という段階別表示が示されている。
91. また、APB 第 30 号では、異常項目が存在する場合、損益計算書において異常項目前利益という段階別表示が求められる<sup>38</sup>。異常項目とは、非経常的であり、かつ低頻度な事象又は取引であるとされている<sup>39</sup>。
92. 逆に、APB 第 30 号は、性質が正常であり、又は通常の継続的事業活動によって反復し得る取引であるため異常項目として扱わない例として、次の項目を挙げている。

<sup>37</sup> AICPA による調査“Accounting Trends & Techniques-2008”によれば、平成 19 年（2007 年）のアンニュアル・レポートを調査した 600 社中、単一区分式が 94 社、多区分式が 506 社であった。

<sup>38</sup> AICPA による調査“Accounting Trends & Techniques-2008”によれば、アンニュアル・レポートを調査した 600 社中、異常項目を表示したのは平成 19 年（2007 年）4 社（うち負ののれん 1 社）、平成 18 年（2006 年）4 社（うち負ののれん 3 社）、平成 17 年（2005 年）5 社、平成 16 年（2004 年）4 社（うち負ののれん 2 社）と、損益計算書に異常項目を表示した米国企業は非常に稀であった。なお、改訂前の財務会計基準書第 141 号「企業結合」には、負ののれんは異常項目として開示する定めが存在したが、平成 19 年（2007 年）の改訂においてその定めが削除された。

<sup>39</sup> 非経常的な性質の対象となる事象又は取引とは、高い程度の異常性を有しており、企業が営業活動を行う環境を考慮した場合、企業の通常の活動に明らかに関係しないか、又は付随的に関係する事象又は取引とされ、低頻度な事象又は取引は、企業が営業活動を行う環境を考慮した場合、予見可能な将来、経常的に繰り返されることが合理的に期待されない種類の事象又は取引とされている。

- (1) 売掛金、棚卸資産、賃貸資産又は無形資産の評価減
- (2) 換算差損益
- (3) 企業の構成単位の処分損益
- (4) 事業に使用された有形固定資産の売却又は廃棄損益等

## 今後の方向性

93. 我が国では、損益計算書において、売上総利益、営業利益、経常利益、税引前当期純利益及び当期純利益を示すこととされている。当期純利益から経常的に生じない損益項目である特別損益項目を除外した経常利益や営業利益は、将来キャッシュ・フローの予測に結びつく反復性のある利益を示し、当期純利益と並んで有用であると考えられている。
94. 国際的な会計基準では、経常利益に相当する表示は行われていない。また、特別損益項目に関しては、当該項目への区分の具体的な判断基準が異なることにより、同じ項目でも、営業外損益に区分する企業と特別損益に区分する企業に分かれることがあるという指摘や、損益を区分する基準が曖昧であるという指摘もある。
95. 当委員会で検討中の会計方針を変更した場合等における過年度財務諸表の遡及再表示の取扱い<sup>40</sup>が導入された場合、現在の特別損益項目の一部が計上されないこととなる。また、非継続事業に関連する損益の区分表示を導入する場合（【論点2】参照）、現在の特別損益項目の一部は、非継続事業に関連する損益に計上されることとなると考えられる。
96. しかしながら、IASB と FASB との財務諸表の表示プロジェクトでは、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いう、現行とは異なる包括利益計算書における区分表示を検討している<sup>41</sup>。
97. 以上のような点を考慮すると、特別損益項目や経常利益を含む損益の段階別表示について見直しの検討は必要と考えられるものの、IASB と FASB と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ため、第2部で取り扱われている論点<sup>42</sup>と併せて中

<sup>40</sup> 当委員会では、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）」を平成21年4月に公表している。

<sup>41</sup> DPでは、将来キャッシュ・フローの予測にあたって情報の有用性を高める範囲において、包括利益計算書における営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーの収益及び費用項目を機能別に分解し、当該機能内で収益及び費用項目をさらに性質別に分解しなければならないこととされている。付録Aの例示1では、包括利益計算書の本体の営業カテゴリーの中に、売上高、売上原価、販売費、一般管理費の機能別サブ・カテゴリーを設けるとともに、これを性質別に分解し、必要に応じて性質別の追加情報を注記にて記載している。また、売上高から売上原価を控除した売上総利益を記載している。なお、将来キャッシュ・フローの予測にあたって情報の有用性を高めることにならないため、機能別に収益及び費用項目を分解しない企業は、有用性を高める範囲で、性質別に分解しなければならないとされ、付録Aの例示2（銀行業の例）では、営業カテゴリーを利息と利息以外に区分している。

<sup>42</sup> 第2部で取り扱われている論点のうち、【論点B】事業セクションと財務セクションの区分、【論点C】マネジメント・アプローチ、【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、【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、及び

長期的に検討を行うことが適当であると考えられる。

## 【論点 5】損益項目の性質別開示

### 検討事項

98. 損益項目の分類方法として、労働力及び原材料などの経済的特徴に基づく性質別分類<sup>43</sup>と、どのような機能のために損益項目が発生したかどうかに基づく機能別分類<sup>44</sup>とがある。IFRS では、損益計算書上、性質別又は機能別の分類により費用の内訳を開示するとされ、費用を機能別に分類している場合、費用の性質別の情報を追加開示することを求めている。ここでは、損益計算書における損益項目の性質別開示について検討する。

### 我が国の会計基準の取扱い

99. 我が国では、損益計算書において、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならないとされている。営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益、具体的には売上高及び売上原価を記載して売上総利益を表示し、さらに販売費及び一般管理費を記載して営業利益を表示することが求められている（企業会計原則第二 2 及び連結会計基準第 39 項）。
100. 販売費及び一般管理費、営業外損益並びに特別損益は、適当な科目に分類又は企業会計原則や財務諸表等規則等に記載されている項目に従って内訳が表示される。しかしながら、当該内訳は損益区分ごとに表示され、これらの損益区分及び売上原価に同一の性質の費用が計上されたときに、当該費用の性質別の項目を内訳として表示したり、その合計額を表示したりすることは求められていない<sup>45</sup>。
101. なお、有価証券報告書提出会社の個別財務諸表に適用される財務諸表等規則第 75 条第 2 項では、当期製品製造原価の明細書を損益計算書に添付することを求めているが、財務諸表等規則ガイドライン 75-2 においては、当期製造原価明細書及び売上原価明細書において、製造原価を材料費、労務費、間接費（又は経費）に区分することとされている。

### 国際的な会計基準の取扱い

#### （国際財務報告基準）

102. IAS 第 1 号では、信頼性があり、かつ、より役に立つ情報を提供することになるように、性質別<sup>46</sup>又は機能別<sup>47</sup>の分類を用いて、費用の内訳を表示することとされている。

---

【論点 G】収益及び費用項目の分解が、本論点と関連するものと考えられる。

<sup>43</sup> 形態別分類又は費目別分類ともいう。

<sup>44</sup> 例えば、売上原価と販売費及び一般管理費を区分することが該当する。

<sup>45</sup> 例えば、事業構造改善費用が特別損失に計上された場合、当該事業構造改善費用には、販売費及び一般管理費にも計上されている人件費関連項目が含まれている場合があるが、販売費及び一般管理費に計上されている人件費関連項目と合算した金額や、販売費及び一般管理費で使用されている内訳で表示することは求められていない。

<sup>46</sup> 性質別分類においては、例えば、減価償却費、材料仕入高、運送費、従業員給付、広告費のよ

103. 費用を機能別に分類している企業は、減価償却費、償却費及び従業員給付費用を含む、費用の性質に関する追加情報を開示しなければならないとされている。その理由として、費用の性質に関する情報は将来のキャッシュ・フローを予測するために有用であることを挙げている<sup>48</sup>。
104. なお、機能別の分類を採用している場合に、売上原価のうち製造原価を材料費、労務費、間接費等に性質別に分類することは求められていない。

#### (米国会計基準)

105. 米国会計基準では、損益計算書の様式に関する全般的な定めはない。その代わりに、SEC 登録企業は、米国 SEC 規則が定める様式に従って損益計算書を作成することとなる。
106. 米国 SEC 規則が定める記載すべき表示科目には、売上原価、販売費及び一般管理費といった科目が含まれ、機能別分類が基本となっている。その中には売上原価の内訳としての賃貸料収入に関する費用など、性質別分類を求められる項目もある。
107. なお、IFRS と同様に、売上原価のうち製造原価を材料費、労務費、間接費等の性質別に分類することは求められていない。

#### 今後の方向性

108. 我が国では、IAS 第 1 号のような損益項目の性質別開示は定められていないが、これを定めることが、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のであれば、注記による性質別情報の追加開示を含め、損益項目の性質別開示を検討することが考えられる。
109. IASB と FASB の財務諸表の表示プロジェクトにおいても、損益の性質別及び機能別の分解に関して議論がなされており、DP では、現行の IAS 第 1 号の定めとは異なる包括利益計算書における性質別の分解表示が提案されている<sup>49</sup>。これに対して、我が国の財務諸表作成者には、当該包括利益計算書での分解表示は詳細すぎるという意見がある。また、我が国の財務諸表利用者には、性質的分類の情報に対する主なニーズは、付加価値分析や損益分岐点分析への利用であり、そのような用途には現行の IAS 第 1 号で要求されている減価償却費及び人件費総額など主要な費用項目の注記で十分と考えられるという意見がある。

---

うに損益に含まれる費用をその性質に従って集計するとされる。

<sup>47</sup> 機能別分類では、費用をその機能に従って、例えば売上原価の一部として、又は販売又は管理活動費に分類し、少なくとも、売上原価をその他の費用項目とは別個に表示する。機能別分類は、財務諸表利用者に対し性質別分類よりも役に立つ情報を与えるが、原価を機能別に配分する際に裁量的になる可能性があり、多くの判断を要するとされている。

<sup>48</sup> 費用の機能別分類により開示している企業に、費用の性質別の追加情報を開示する規定は、IAS の改善プロジェクトによる平成 15 年（2003 年）の改訂の前から存在しているため、これを求める理由は IAS 第 1 号には記載されていない。

<sup>49</sup> 脚注 41 参照。

110. このような点を考慮して、損益の性質別の開示を定めるかどうか、及び性質別の開示を定める場合にどのような開示を求めるのかの検討は、IASB と FASB と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ため、第 2 部で取り扱われている論点<sup>50</sup>と併せて中長期的に検討を行うことが適当であると考えられる。

## 【論点 6】貸借対照表における流動固定区分と表示科目

### 検討事項

111. IAS 第 1 号は、貸借対照表の最低限の表示科目のほか、流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準を定めている。ここでは IAS 第 1 号との比較に照らし、会計基準のコンバージェンスの観点から、貸借対照表における流動固定区分と表示科目について我が国の会計基準の見直しが必要かどうかを検討する。

### 流動固定区分の判断基準

112. 我が国では、貸借対照表において、流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準は、債権及び債務の種類に応じて異なる定めを設けている（企業会計原則注解 16）。例えば、売掛金や買掛金等のように企業の主目的たる営業取引により発生した債権及び債務は流動資産又は流動負債に属するものとされ（正常営業循環基準）、貸付金や借入金等のように企業の主目的以外の取引によって発生した債権及び債務は貸借対照表日の翌日から起算して 1 年以内に決済されるかどうかを基準として区分される（1 年基準）。また、現金預金については原則として流動資産に属し、売買目的有価証券についても流動資産に属するとされている。

113. これに対して IAS 第 1 号では、企業は次の場合に資産を流動資産に分類しなければならないとしている。

- (1) 企業の正常営業循環期間において、当該資産を実現させる予定であるか又はその間に販売若しくは消費することを意図している場合
- (2) 主として売買目的で当該資産を保有している場合
- (3) 報告期間後 12 か月以内に当該資産を実現させる予定である場合
- (4) 報告期間後少なくとも 12 か月の間に債務を決済するために交換又は使用されることが制限されている場合は別として、当該資産が現金または現金同等物である場合  
また、次の場合に、企業は負債を流動負債に分類しなければならないとしている。
  - (1) 当該負債を企業の正常営業循環期間において決済する予定である場合
  - (2) 主に売買目的で当該負債を保有している場合
  - (3) 当該負債が報告期間後 12 か月以内に決済されることになっている場合
  - (4) 報告期間後少なくとも 12 か月間、負債の決済を繰り延べることのできる無条件の

<sup>50</sup> 第 2 部で取り扱われている論点のうち、【論点 G】収益及び費用項目の分解が、本論点と関連するものと考えられる。



権利を有していない場合

### 貸借対照表の表示科目

114. 我が国の連結会計基準は、連結貸借対照表の表示方法に関して、大まかな区分を定めている。また、企業会計原則をはじめとして、財務諸表等規則、連結財務諸表規則、あるいは純資産会計基準において貸借対照表及び連結貸借対照表に区分掲記すべき項目、区分の名称及び当該区分に含まれる項目の内容が流動・固定の別にそれぞれ詳細に定められている。
115. 一方、IAS 第1号は、有形固定資産、投資不動産、無形資産等、貸借対照表に掲記する最低限の項目を列挙するのみであり、企業の財政状態を理解するために役に立つ場合には追加的な表示項目、見出し及び小計の表示を行うこととしている。また、流動固定区分は第113項で示した規準に従って表示するという原則が示されているだけであり、繰延税金資産（負債）を流動資産（負債）として分類してはならないという定めを除いては、どの項目が流動あるいは固定に分類されるのかを具体的に定めていない<sup>51</sup>。ただし、IAS 第1号は、分類された各表示項目のより詳細な内訳を貸借対照表又は注記のいずれかで開示することを求めており、その具体的な内容については別個の基準において定めることとしている。

### 今後の方向性

116. IAS 第1号が定めている表示科目については、すでに我が国の企業会計基準及び関係諸法令等によって個々に対応がなされており、現状の実務における実質的な差異は小さいものと考えられるとともに、IASB と FASB で進めている財務諸表表示プロジェクトの動向により大きな影響を受けるため、第2部で取り扱われている論点<sup>52</sup>と併せて中長期的に検討を行うことが適当であると考えられる。

## 【論点7】その他

### 検討事項

117. IAS 第1号は、財務諸表の一般的特性として、適正な表示、離脱の定め、継続企業の前提に関する注記、発生主義会計<sup>53</sup>、重要性と合算、表示方法、報告の頻度、比較情報及び

<sup>51</sup> IASB が平成21年（2009年）3月に公表した公開草案「法人所得税」では、情報の有用性の観点から、繰延税金資産（負債）を流動資産（負債）と固定資産（負債）に区分して表示することを提案している。

<sup>52</sup> 第2部で取り扱われている論点のうち、【論点B】事業セクションと財務セクションの区分、【論点C】マネジメント・アプローチ、【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、及び【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が、本論点と関連するものと考えられる。

<sup>53</sup> IAS 第1号では、キャッシュ・フロー情報を除いて、発生主義会計により財務諸表を作成しなければならないとされているが、その内容は、財務諸表の構成要素の認識及び測定に関するもの

表示の継続性などを定めている。また、IAS 第 1 号は注記事項についても定めている。ここでは IAS 第 1 号との比較に照らして、国際的なコンバージェンスの観点から、上記の点について我が国の会計基準の見直しが必要かどうかを検討する。

## 一般的特性

### (適正な表示)

118. 我が国において、企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならないとされている（企業会計原則第一 1）。この真実性の原則への準拠は、明瞭性の原則及び継続性の原則と併せて、財務諸表等規則（第 5 条第 1 項）及び連結財務諸表規則（第 4 条第 1 項）にも定められている。財務諸表等規則及び連結財務諸表規則は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うことを求めている（財務諸表等規則第 1 条第 1 項及び連結財務諸表規則第 1 条第 1 項）。どのような場合に適正な表示が達成されるかについては、会計基準としては示されておらず、監査基準において、監査意見の形成と表明にあたっての監査人による判断の規準として示されている（監査基準第四 - 2）。
119. 一方、IAS 第 1 号では、財務諸表は、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローを適正に表示しなければならないとしており、概念フレームワークに定める資産、負債、収益及び費用の定義と認識規準に従って、取引及びその他の事象や状況を適正に表示することが要求されている。すなわち、必要な追加開示を伴った IFRS の適用により、適正表示を達成した財務諸表が得られると推定される。また、財務諸表が IFRS に準拠する企業は、注記において IFRS に準拠している旨を明示的かつ留保条件なしに記載しなければならないとしている。

### (離脱の定め)

120. IAS 第 1 号では、IFRS の中のある定めに従うことが概念フレームワークに示されている財務諸表の目的に反するほどの誤解を招くと経営者が判断する極めて稀なケースにおいては、その定めから離脱するとともに一定の開示を行うことが定められている。また、規制上の枠組みで離脱が禁止されている場合には、一定の開示を行うことによって、その問題となる定めに従うことで誤解を生じさせる部分をできる限り軽減させることが求められている。なお、米国会計基準においてはこのような離脱に関する定めはない。

### (継続企業の前提に関する注記)

121. 我が国では、平成 14 年 1 月の監査基準の改訂によって、継続企業の前提について監査人が検討するという取扱いが導入された。これを受けて日本公認会計士協会は、国際的な実務慣行等を参考に、継続企業の前提に関する開示実務の確立に向けた当面の考え方

---

であるため、本論点整理の中では取り扱わない。

を示すものとして、監査委員会報告第 74 号「継続企業の前提に関する開示について」を公表している。一方、財務諸表等規則及び連結財務諸表規則等の関係府令においても対応が図られ、継続企業の前提に関する注記は財務諸表等規則（第 8 条の 27）及び同ガイドライン（8 の 27-1 から 27-5）並びに連結財務諸表規則（第 15 条の 22）及び同ガイドライン（15 の 22）に規定されている<sup>54</sup>。

122. 前項に挙げた定めにより、貸借対照表日（連結決算日）において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、次に掲げる事項を注記しなければならないとされている（ただし、貸借対照表日（連結決算日）後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要しない。）

- (1) 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- (2) 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
- (3) 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- (4) 当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しているか否かの別

このように、我が国においては監査基準及び日本公認会計士協会の監査委員会報告等の文書並びに開示制度等において、経営者による継続企業の前提に関する判断が、監査における二重責任の原則の下に財務諸表作成の一環として行われることを所与としているものの、継続企業の前提に関する開示を定めた会計基準は存在していない<sup>55</sup>。

123. 一方、IAS 第 1 号では、継続企業としての存続能力に対して重要な疑問を生じさせるような事象又は状態に関する重要な不確定事項が認められるときは、企業はその不確定事項を開示しなければならないとしている。また、企業が財務諸表を継続企業の前提で作成していない場合には、企業はその事実を財務諸表作成の基礎及び当該企業が継続企業とは認められない理由とともに開示しなければならないとしている。なお、米国においても、継続企業の前提に関する注記を会計基準に定める方向で、FASB から平成 20 年（2008 年）10 月に公開草案「継続企業の前提」が公表されている。

### （重要性と合算）

124. 我が国において、重要性の原則は表示に関しても適用され（企業会計原則注解 1）、金額の重要性に応じて区分して表示することが求められたり、一括表示が許容されたりしている。
125. 一方、IAS 第 1 号では、類似項目の分類に重要性がある場合、それらを財務諸表上で区

<sup>54</sup> なお、会社計算規則においても継続企業の前提に関する注記が求められている（第 100 条）。

<sup>55</sup> ただし、四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表については、企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」により、継続企業の前提に関する注記が求められている。

別して表示しなければならず、重要性がない場合を除き、性質又は機能に類似性がない項目を区別して表示しなければならないとされている。

126. また、米国会計基準においては概念書第 2 号「会計情報の質的特性」において重要性に関する記述がみられるほか、各基準書の本文末尾には重要でない項目に適用することを要しない旨が記されている。

#### (表示方法)

127. 我が国においては、総額主義の原則により、費用及び収益を総額によって記載することが原則とされ、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならないとされている(企業会計原則第二・1B)。同様に、資産、負債及び資本についても、総額によって記載することが原則とされ、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならないとされている(企業会計原則第三・1B)。
128. 一方、IAS 第 1 号では、IFRS で要求されるか許容される場合を除き、資産と負債又は収益と費用を相殺してはならないとされている。
129. また、米国会計基準においても資産と負債の相殺は一般に認められていないものと考えられる。

#### (報告の頻度)

130. 我が国において、財務諸表の報告の頻度は、会社法(第 435 条第 2 項、第 444 条第 3 項、第 617 条第 2 項)及び金融商品取引法(第 24 条第 1 項、第 24 条の 4 の 7)等の法令により規定されている。会社は事業年度(原則として 1 年を超えることができない<sup>56</sup>)ごとに計算書類を作成することが求められているため、最低でも 1 年に 1 回は財務諸表が作成されることとなる<sup>57</sup>。
131. 一方、IAS 第 1 号では、完全な一組の財務諸表(比較情報を含む。)を少なくとも年に 1 回は報告しなければならないとしている<sup>58</sup>。

#### (比較情報)

132. 我が国において、比較情報の記載を直接的に定めた会計基準はないが、企業内容等の

---

<sup>56</sup> 会社計算規則第 59 条第 2 項では、事業年度の末日を変更する場合には変更後の最初の事業年度について 1 年 6 か月まで延長できるとされているものの、法人税法との関係から、実際には 1 年を超えることはできないものと考えられている。

<sup>57</sup> 金融商品取引法第 24 条第 1 項第 1 号に掲げる有価証券報告書を提出しなければならない会社で、その事業年度が 3 か月を超える場合は、当該事業年度の期間を 3 か月ごとに区分した各期間ごとに四半期報告書を作成し提出することが求められている。

<sup>58</sup> 頻度については定められていないものの、1 事業年度全体よりも短い期間に関する財務報告書を作成する場合における認識、測定及び開示の原則を定めるものとして、IAS 第 34 号「中間財務報告」がある。

開示に関する内閣府令が定める様式の「記載上の注意」においては最近 2 事業年度（連結会計年度）の財務諸表の比較が求められており、財務諸表等規則（連結財務諸表規則）に示されている財務諸表（連結財務諸表）の様式はいずれも 2 期間の比較となっている。

133. 一方、IAS 第 1 号では、当期の財務諸表で報告されたすべての金額について、前期との比較情報を開示しなければならないとされ、企業が遡及的に会計方針を適用した場合、財務諸表中の項目の修正再表示をした場合、若しくは財務諸表中の項目の組替えをした場合には、開示される最も古い期間の期首の貸借対照表を含む 3 つの貸借対照表、2 つの他の各計算書及び関連する注記を表示しなければならないとされている<sup>59</sup>。また、金額のみならず、当期の財務諸表の理解に役に立つ場合には、記述的な情報による比較情報も含めなければならないとされている。

### （表示の継続性）

134. 我が国においては、会計処理の継続適用を要求することによって経営者による利益操作を防止し、財務諸表の期間相互の比較可能性を確保するための定めとして、「継続性の原則」（企業会計原則第一 5）があるが、これは会計処理の原則又は手続の継続適用を求めたものであって、表示の継続性を直接的に定めたものではない<sup>60</sup>。表示の継続性を直接的に求めているのは財務諸表等規則（第 5 条第 2 項）及び連結財務諸表規則（第 4 条第 2 項）である。そこでは財務諸表（連結財務諸表）に記載すべき事項で同一の内容のものについては、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表（連結財務諸表）を作成する各時期（各連結会計年度）を通じて、同一の表示方法を採用しなければならないとしている。
135. 一方、IAS 第 1 号は、別の表示又は分類の方がより適切であることが明らかな場合や、IFRS が表示の変更を求めている場合を除いて、財務諸表上の項目の表示と分類を継続して適用しなければならないとしている。

### 注記事項

136. 我が国において、財務諸表に注記されるべき事項は、企業会計原則をはじめとして、様々な個別の会計基準によって定められている。
137. 一方、IAS 第 1 号において、注記は、財務諸表本表に表示される以外の情報であり、財務諸表本表の項目の説明や個別の項目への分解及び認識の規準を満たしていない項目についての情報を記載するものとされている。具体的には、注記は財務諸表の表示の基礎及び採用している会計方針に関する情報、IFRS で要求される情報のうち財務諸表のどこ

<sup>59</sup> 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）」においては、遡及的な会計方針の適用等を行う場合に、最低限 3 つの貸借対照表等の表示を求めることまでは提案していない。

<sup>60</sup> 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）」においては、表示の継続性を確保する提案を行っている。

にも表示されていないものの開示、及び財務諸表のどこにも表示されていないが、それらの理解に関連性のある情報を提供することとされている。

## 今後の方向性

138. IAS 第 1 号が定めている一般的特性及び注記事項については、すでに我が国で一般に公正妥当と認められた企業会計の基準、監査基準及び関係諸法令等によって個々に対応がなされており、実務における実質的な差異は小さいものと考えられる。ただし、比較的重要と考えられる会計基準上の差異として以下の点が挙げられる。
139. 第 1 に、継続企業の前提に関する注記について、IAS 第 1 号は会計基準として定めている（第 123 項参照）が、我が国においては監査基準等及び開示規制の枠組みの中で取り扱われている（第 121 項及び第 122 項参照）。米国における取扱いは、我が国と同様に、会計基準ではなく監査基準の定めによっていたが、平成 20 年（2008 年）8 月に、FASB は、IFRS とのコンバージェンスの観点から、継続企業の前提に関する定めを米国会計基準の中に織り込むことを決定し、同年 10 月に公開草案「継続企業の前提」を公表している（第 123 項なお書き参照）。継続企業の前提に関する開示については、法令や監査基準等を含めた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は国際的な会計基準において提供される情報と実質的な差異はほとんどないと考えられる。ただし、継続企業の前提に関する開示は財務諸表における重要な注記事項となるものであり、また、会計基準のコンバージェンスを図る観点からも会計基準で取り扱う方が適切であるとする意見もある。この点については、コメントを踏まえ、短期的に対応する項目とすべきかどうかについて引き続き検討することが適当と考えられる。
140. 第 2 に、IAS 第 1 号では必要な追加開示を伴った IFRS の適用により適正な表示が達成された財務諸表が得られると推定され、IFRS に準拠している旨を注記することが求められている（第 119 項参照）。一方、我が国では、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って真実な報告がなされるときに、当該財務諸表は適正に表示されているものとされていると考えられる（第 118 項参照）。この点については、現時点において会計基準にこのような注記についての定めを必要とする状況にはないことから、短期的に対応する項目とはしないことが考えられる。
141. 第 3 に、IAS 第 1 号は、IFRS の中のある定めに従うことが概念フレームワークに示された財務諸表の目的に反するほどに誤解を招くものと判断される極めて稀な場合には、その定めから離脱することを求めている（第 120 項参照）。一方、我が国の会計基準には一定の場合に一般に公正妥当と認められる企業会計の基準から離脱することを要求又は許容する定めはない。この点については、概念フレームワークの位置付けとも密接に関係する問題と考えられ、また、現時点で導入を必要とする状況にもないため、この状況に変化がない限り対応しないことが考えられる。

## 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)

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」に基づく中長期的な視点からの主な論点

### 背景

142. DP は平成 20 年(2008 年)10 月に公表され、これに対し、当委員会は平成 21 年(2009 年)4 月にコメントを IASB に提出している。IASB と FASB は、財務諸表の表示プロジェクトを 3 つのフェーズに分けて進めており、DP は、このうち財務諸表における情報の表示に関連する本質的な論点を扱うとした「フェーズ B」に関するものである<sup>61</sup>。
143. DP では、財務諸表は財務報告の中心的な特性、すなわち財務情報を企業外の人々に伝達するための主要な手段であり、このため、企業が財務諸表において情報をどのように表示するかは、極めて重要であるとしている。IASB 及び FASB は、財務諸表の表示についての現行の定めが多くの上り代換的な表示を容認しており、財務諸表の情報が高度に合算されて首尾一貫性に欠ける形で表示されている結果、財務諸表と企業の財務業績の関係を十分に理解するのが困難になっているという財務諸表利用者の懸念に対応するため、財務諸表の表示に関する会計基準の見直しを共同で進めている。公表された DP では、財務諸表の表示に関する 3 つの目的(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)が掲げられており、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書が事業セクションと財務セクション等に区分して表示され、各計算書の表示科目等が連携されること、包括利益計算書は単一の計算書とされ、当該計算書において包括利益及び当期純利益が表示されること、キャッシュ・フロー計算書は直接法で作成されなければならないこと、さらに、新たな注記として、キャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書との調整表が求められることが提案されている。
144. 以下では、今後、当委員会が、第 1 部に示された検討の結果を受け、引き続き財務諸表の表示に関する会計基準を検討する上で、中長期的な視点から重要と考えられる主な論点(フェーズ B 関連)を示している。当委員会では、コンバージェンスへの取組み(第 4 項参照)を踏まえ、当委員会では、財務諸表の表示に関する会計基準の見直しに対する IASB 及び FASB の検討について、ディスカッション・ペーパーへのコメントに留まらず、今後も公開草案その他の機会をとらえて意見発信を行っていく方針である。このため、当委員会では、本論点整理を公表するにあたって、第 1 部に示した論点と併せて、IASB 及び FASB の方向性についても第 2 部の論点として幅広く意見を求めることとした。これらの論点について寄せられた意見は、今後の IASB への継続的な意見発信、第 1 部の論点の検討後に予定されている我が国の会計基準の検討の際に考慮する予定である。

<sup>61</sup> フェーズ A は、完全な一組の財務諸表を構成する財務諸表及びそれを何年分表示すべきかについて扱う。IASB は、フェーズ A として、2007 年 9 月に IAS 第 1 号を改訂した結果、SFAS 第 130 号と整合することとなった。また、フェーズ C は、中間財務情報の表示を扱う。

## コメントを募集する論点

145. 本論点整理では、DP に示されている質問項目を参考に、コメントを募集する論点を記載している。コメントを募集する論点は、DP に示されていた質問項目のうち、今後の検討において重要と考えられる事項に限定し、また、本論点整理に対するコメントとして有用となるように一部修正している。なお、各論点について、当委員会の財務諸表表示専門委員会が IASB に提出したコメントの要旨を併せて記載している<sup>62</sup>。
146. コメントでは、各論点について、同意する理由又は同意しない理由を付して頂きたい。すべての論点についてコメントする必要はなく、また、DP では他の論点も取り上げられていることから（第 11 項参照）、追加の論点についてのコメントも推奨される。なお、各論点では、本論点整理の【参考】DP の要約と DP のそれぞれの関連する項番号を参照している。

## 【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）。

### （財務諸表表示専門委員会のコメント要旨）

DP において基本的な目的の1つとされている一体性については、財務報告の目的の達成に役に立つ範囲であれば異論はないが、各計算書は伝えようとする情報の内容（財政状態、業績、キャッシュ・フロー）にそれぞれ違いがあり、それに応じて異なる役割を担っている。重要なものは、各計算書によって財務報告の目的が最大限に達成されるかどうかであり、一体性そのものを目的化して過度に重視することは、かえって各計算書がそれぞれの機能を最大限に果たすことの妨げとなる可能性がある。

このように、一体性を徹底すればするほど財務報告の目的がより良く果たされるのだろうか

<sup>62</sup> 当委員会の意見発信の1つである IASB 及び FASB に対するコメントにおいて、該当する専門委員会で取りまとめた旨の記述がなされることも多いが、コメントを検討するにあたっての時間的制約等により、専門の見地からの検討による取りまとめを重視したものであり、専門委員会で取りまとめたコメントの内容については当委員会に随時報告されている。



は自明のことではない。財政状態、経営成績及び、キャッシュ・フローの状況をそれぞれの財務諸表で表示することにより、財務報告の目的が最大限に達成されるかどうかという観点からの吟味が必要である。

財務諸表の一体性を強めることで財務報告の有用性を高めることができる部分があることは否定しないが、常に一体性を最優先することが適切とは限らないと考える。したがって、各計算書の一体性は、財務諸表作成の目的ではなく、単なる手段として位置付けるべきである。具体的には次の点を再考する必要がある。

- (1) 各計算書が伝えようとする情報の内容（財政状態、業績、キャッシュ・フロー）が同じものでない以上、小計や表示科目のレベルまで同じ構成とすることが必ずしも有用性を高めるとは限らないと考える。
- (2) 一体性の目的に基づくデザインにより、各計算書の内容が変わることになるが、変更後の内容の方が本当に有用なのかどうか必ずしも明らかでない項目もある。特に、有形固定資産や株式（関連会社株式や提携先の株式など）を財政状態計算書において営業カテゴリーの資産に分類した場合には、その取得及び売却はキャッシュ・フロー計算書でも営業カテゴリーに分類されることとなるが、この結果、事業の経常的な活動過程から生じるキャッシュ・フローと長期的で戦略的なキャッシュ・フローとが混在することになる。これは、事業の成果に関して、発生ベースと現金ベースとの関係を明らかにするという利点を失わせるものであり、財務諸表利用者にとっての有用性を改善するのかどうか疑問がある。

各計算書の小計を同じ構成とすることが必ずしも合理的ではない場合がある。例えば、キャッシュ・フロー計算書における営業活動の内容の変化に関連して、現行のキャッシュ・フロー計算書では、設備投資等の支出（現行の投資キャッシュ・フロー）とその財源となる経常的収入（現行の営業キャッシュ・フロー）との比較を容易にするために、営業カテゴリーの中に資本的支出を控除する前の小計を設けることは有用となり得るものと考えられる。

## 【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るのか（【参考】第8項参照、DP2.19項参照）。

（財務諸表表示専門委員会のコメント要旨）

各計算書について事業活動と財務活動の区分を基本とする考え方については、財務諸表の基本的な構成をデザインする手がかりとしては評価できる。しかしながら、事業活動と財務活動に区分する具体的な目的が明確に説明されていない。

当委員会の見解では、DPの提案は、事業活動で創出された価値が請求権（これは負債と資本から構成される）に分配されるという企業評価モデルの基本的な考え方となじむものであり、

また、企業の価値創造活動に直接関連する事業活動と、企業の事業活動のための資金調達活動としての財務活動との性質の相違を反映するものと考えられる。

### 【論点C】 マネジメント・アプローチ

提案されている表示モデルは、項目が企業又は報告セグメント内で用いられている方法を反映するため、セクション及びカテゴリーにおける資産及び負債並びに当該項目の関連する変動の分類に対してマネジメント・アプローチに依存している（【参考】第13項及び第24項参照、DP2.27項、2.34項及び2.39項から2.41項参照）。

- (1) 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るのか。
- (2) 分類に対するマネジメント・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るか。

（財務諸表表示専門委員会のコメント要旨）

セクション及びカテゴリーの区分を行う場合に経営者の見方を重視する方法（マネジメント・アプローチ）を採用することについては基本的には賛成である。これは経営者と財務諸表利用者とのコミュニケーションの促進という観点からも有用と考えられる。ただし、特に財政状態計算書上の区分については、区分に本質的な困難があり、比較可能性の懸念が大きいとする意見もある。

### 【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。

（財務諸表表示専門委員会のコメント要旨）

セクション別の区分の仕方によっては、対応関係が不正確な比率が計算される結果となることも考えられ、また、安全性分析など収益性分析以外の利用に関してはむしろ不便になるという意見がある。

## 【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コメント要旨）

当委員会は、事業セクション及び財務セクションの区分については、同意する。また、事業セクションを、価値創造活動への関連度合によって、さらに営業カテゴリー及び投資カテゴリーに区分するという取扱いについても、有用であると考えます。

ただし、当委員会は、DPが提案するコア事業という概念に基づいて、事業セクションを営業カテゴリーと投資カテゴリーに区分するという考え方については、投資カテゴリーの範囲が恣意的に広がりすぎる可能性があることや、低収益事業を営業カテゴリーから除外して営業利益を操作する目的に乱用される懸念があることなどから、適当ではないと考えています。

コア事業の概念による区分の問題点を回避するため、投資カテゴリーに区分される資産・負債の範囲が限定的となるような定義が適当と考える。具体的には、次のようなアプローチが考えられるが、いずれにおいても、投資カテゴリーに含まれる項目は、一部の株式又は不動産等への投資が主になるものと想定される。

（1）営業カテゴリーを以下のように収益認識プロジェクトにおける「収益」の定義にならって定義し、事業セクションの中でそれ以外を投資カテゴリーとする。

「事業セクションにおける営業カテゴリーには、経営者が事業の経常的な活動過程における物品の製造又はサービスの提供に直接的又は間接的に関連すると考える資産及び負債が含まれる。」

（2）投資カテゴリーを「政策的投資」など限定的な形で定義し、事業セクションの中でそれ以外を営業カテゴリーと定義する。

## 【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及び財務負債カテゴリーは適切に定義されているか（【参考】第23項から第26項参照、DP2.34項及び2.56項から2.62項参照）。財務セクションは、金融資産及び金融負債に限定すべきか。

（財務諸表表示専門委員会のコメント要旨）

資金管理資産（treasury asset）は純債務の一部として債務と共に評価され、債務を直ちに弁済するために用いられる可能性があることから、財務セクションに表示することに同意する。本来、マネジメント・アプローチとの整合性からいえば、金融商品以外であっても財務セクションに含めるべきものがあると考えられるが、実際上は、金融商品以外の資産及び負債を財務活動の一部として管理することはかなり少ないものと考えられる。資金調達活動に関連するこ

とを前提として、金融資産及び金融負債のうちどの項目を財務カテゴリーに含めるかの判断にあたって経営者に柔軟性を与えることに同意する。

### 【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、**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る（【参考】第 44 項から第 46 項参照、DP3.42 項から 3.48 項参照）。この水準での分解を行うことで、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るか。

また、第 1 部の【論点 4】及び【論点 5】で記載したとおり、包括利益計算書がセクション及びカテゴリーにより区分される場合、大きな影響を受けることになる損益の段階別表示及び損益の性質別開示はどのように行うことが適切か。

#### （財務諸表表示専門委員会のコメント要旨）

一般的に、機能別及び性質別分類により有用性が高まると考えられるが、提案されている包括利益計算書での分解表示は詳細すぎる。我が国の財務諸表利用者の意見では、性質の分類の情報に対する主なニーズは、付加価値分析や損益分岐点分析であり、そのような用途には、現行の IAS 第 1 号第 104 項で要求されている減価償却費及び人件費総額など主要な費用項目の注記で十分と考えられる。

連結ベースで売上原価の性質別区分を行うためには、グループ内の取引について製造原価の費目別取引高の相殺や未実現利益の消去等に関する調整を行う必要があるが、現在の一般的な企業の会計システムはそのようなデータの収集を意識して構築されておらず、会計システム的大幅な見直しや子会社における作業の増大も含めて、相当の負担の増加となる可能性がある。

### 【論点 H】キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成

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要旨)

キャッシュ・フロー計算書の作成において間接法を廃止して直接法を強制する提案については、キャッシュ・フロー計算書の役割やコストとベネフィットの比較(開示の適時性も含む。)の観点から、反対である。間接法によるキャッシュ・フロー計算書で提供される損益とキャッシュ・フローとの調整情報は、キャッシュ・フローと利益の関係を分析する目的において、多くの財務諸表利用者が有用性を認めている。その観点から、間接法を廃止して直接法で作成したキャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書との間の調整表に置き換えるというDPの提案についても反対であり、現行のとおり間接法の選択を認めるべきであると考えます。

間接法は、継続事業の利益、財政状態計算書の表示科目及び営業キャッシュ・フロー合計の間の有用なリンクを提供しており、直接法よりも望ましいという財務諸表利用者も多い。経営者も経営管理情報として間接法により作成したキャッシュ・フロー計算書を利用しており、その有用性が高いという意見もある。

また、直接法を採用した場合に、具体的にどのような項目の表示が意思決定有用性を高めると考えられているのがDPでは明確ではない。直接法を強制することによるベネフィットが、経営者が懸念している直接法によるキャッシュ・フロー計算書を作成するコストを上回るという考えに立つのであれば、具体的なベネフィットの内容を明らかにする必要がある。

#### 【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

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、所有者との取引以外の収入又は支出、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、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要旨)

当委員会は、キャッシュ・フロー計算書の作成について直接法の強制を支持しておらず、間接法の選択を認めるべきだと考えているため、間接法を採用する企業では調整表の作成は不要と考える。直接法によるキャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書との調整表で提供される、キャッシュ・フローと包括利益との関係に関する情報は、基本的には、間接法によるキャッシュ・フロー計算書で提供される情報によってニーズの相当部分が満たされるものと考えられる。

直接法を採用する企業においても、DPで提案されている調整表の作成はコスト・ベネフィットの観点から過大な要求であり、キャッシュ・フローと利益との調整情報を要求するとしても、

間接法に準じて主要な調整項目を注記すれば十分と考える。

また、DP の提案では、調整表に記載される多くの数値の中で、財務諸表利用者がどれを中心に利用することを想定しているのか明確でない。仮に調整表の作成を求めるとした場合には、財務諸表利用者の具体的なニーズの分析に基づいて、表示すべき情報を絞り込むべきである。

## 【参考】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」の要約

以下では、DPの要約を示している。また、DPの付録では、製造業と銀行業の提案様式が示されているが、ここでは便宜上、製造業の提案様式のみを示している。DPの全文（本文及び付録）については、翻訳版を参照して頂きたい。なお、参考として、DPの項番号を括弧書きで付している。

### 第1章：序説及び範囲

#### プロジェクトの目的

1. 本プロジェクトの目的は、財務諸表における情報の構成及び表示に関する指針を与える会計基準を設定することにある。本プロジェクトの成果は、企業の経営者が財務諸表利用者に対して財務情報を伝達する方法に直接影響を与える。IASB及びFASB(両審議会)の目標は、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にある。(1.6項)

#### プロジェクトの範囲

##### (影響を受ける企業)

2. 両審議会は、DPの内容が、非営利事業体、IASBにより今後公表されるプライベート企業のためのIFRSの範囲に含まれる企業、米国会計基準における非公開企業、IAS第26号「退職給付制度による会計処理及び報告」又はSFAS第35号「給付建年金制度による会計処理及び報告」の範囲に含まれる給付制度を除く、すべての企業に適用されることを意図している。(1.18項)

##### (プロジェクトの範囲に関する論点)

3. 両審議会は、プロジェクトのフェーズBは、完全な一組の財務諸表に含まれる財務情報の表示、すなわち、資産、負債、所有者持分、収益、費用、利得、損失及びキャッシュ・フローをどのように表示科目やカテゴリーに集約し、どのような小計や合計を表示すべきかに焦点を当てなければならないと結論付けた。(1.19項及び1.20項)
4. セグメント情報については、提案されている表示モデルと整合させるため、従前と異なる情報又は追加的な情報が必要となる可能性がある。また、一株当たり利益、その他の財務比率は範囲外とされ、経営者による説明、経営者による議論及び分析(MD&A)、非財務情報、予測財務情報は、完全な一組の財務諸表を構成しないため、範囲外とされる。(1.21項)
5. また、本プロジェクトでは、個別の資産、負債又は取引について他の会計基準で定められている認識又は測定に関する定めは取り扱わないとされる。したがって、両審議会は、どの項目を当期純利益の外のその他の包括利益において表示することを強制又は

容認するか、その他の包括利益を当期純利益に組み替えなければならないか、組み替えるとすればいつ、どのように行うか、について本プロジェクトでは検討しないこととした。(1.22項)

## 第2章：財務諸表の表示の目的及び原則

### 財務諸表の表示の目的

6. 両審議会は、財務諸表の表示の3つの目的を提案している。これらの目的は、財務報告の目的と両審議会が財務諸表利用者及びアドバイザー・グループのメンバーから受けたインプットに基づいている。(2.4項)

#### (1) 一体性の目的

企業は、自らの活動の一体性のある財務の全体像を描写するように、財務諸表において情報を表示しなければならない。(2.5項)

一体性のある財務の全体像とは、財務諸表間の項目の関係が明確であり、企業の財務諸表が可能な限り、相互に補完し合っているということを意味する。(2.6項)

#### (2) 分解の目的

企業は、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有用となる方法で、財務諸表において情報を分解しなければならない。(2.7項)

将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価等を目的とする財務諸表分析においては、合理的に同質的な項目のグループに分解されている財務情報が必要となる。項目が経済的に異なるものであれば、財務諸表利用者は将来キャッシュ・フローを予測するにあたって、異なる形でそれらを考慮することを望むかもしれない。(2.8項)

#### (3) 流動性及び財務的弾力性の目的

企業は、期日が到来した時点で財務コミットメントを履行し、事業機会に投資する企業の能力を財務諸表利用者が評価するのに役に立つ方法で、財務諸表において情報を表示しなければならない。(2.12項)

両審議会は、財務コミットメント（営業上及び資金調達上のコミットメントを含む。）を充足するための資源を企業が有することという意味で流動性を議論した。これらの資源には、将来キャッシュ・インフローを生み出すために、企業が資金調達を行う能力及び既存の資産を利用する能力が含まれる。財務的弾力性は、単に、対外債務や既存の負債を返済するための十分な資源を有しているというだけでなく、より広い概念である。企業が投資についてリターンを稼得し、さらなる成長のために資金を投下する能力や、予期しない資金需要及び機会に対応できるように、キャッシュ・フローの金額及び時期を変更するための有効な行動をとる能力が含まれる。(2.13項)



## 財務諸表の表示の原則及び関連する適用指針

### 一体性のある財務諸表の表示

7. 一体性のある財務諸表を表示するために、企業は、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、表示科目、その説明及び情報が表示される順序を統一しなければならない。(2.15 項)

### セクション及びカテゴリーへの情報の区分

#### (事業活動及び財務活動並びに非継続事業)

8. 企業は、価値を創造する方法(事業活動)に関する情報と、事業活動の資金を調達する方法(財務活動)に関する情報とを区分して表示しなければならない。さらに、企業は、事業活動に関する情報を、営業活動に関する情報と投資活動に関する情報とに区分して表示しなければならない。また、企業は、事業活動の資金調達に関する情報を、資金調達の源泉により、区分して表示しなければならない。具体的には、非所有者を源泉とする資金調達(及び関連する変動)に関する情報は、所有者を源泉とする資金調達(及び関連する変動)に関する情報とは区分して表示されなければならない。(2.19 項)
9. 企業は、非継続事業に関する情報を、継続的な事業活動及び財務活動とは区分して表示しなければならない。(2.20 項)

#### (法人所得税)

10. 企業は、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、法人所得税に関する情報を、すべての他の情報と区分して表示しなければならない。包括利益計算書において、企業は、継続事業からの利益(事業活動及び財務活動からの損益の合計)に関連する法人所得税費用(税軽減額)に関する情報を区分して表示しなければならない。非継続事業及びその他の包括利益項目に関連する企業の法人所得税費用(税軽減額)は、包括利益計算書又は財務諸表の注記で表示されなければならない。法人所得税費用(税軽減額)が所有者の立場での所有者との取引に関連し、かつ、IFRS 又は米国会計基準が資本への直接借方又は貸方計上を要求している場合、当該法人所得税費用(税軽減額)は、所有者持分変動計算書において表示されなければならない。(2.21 項)

#### (セクション及びカテゴリーの例示)

11. 以上の原則を適用する企業は、以下の表で例示されているセクション及びカテゴリーで財務諸表の情報を表示しなければならない(セクションが太字、カテゴリーは箇条書き)。順序が各計算書で同一である限り、異なる順序でセクション及びカテゴリーを表示することができる。(2.22 項)

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
<b>事業</b> ● 営業資産及び負債 ● 投資資産及び負債	<b>事業</b> ● 営業収益及び費用 ● 投資収益及び費用	<b>事業</b> ● 営業キャッシュ・フロー ● 投資キャッシュ・フロー
<b>財務</b> ● 財務資産 ● 財務負債	<b>財務</b> ● 財務資産からの収益 ● 財務負債からの費用	<b>財務</b> ● 財務資産キャッシュ・フロー ● 財務負債キャッシュ・フロー
法人所得税	継続事業（事業及び財務）に関する法人所得税	法人所得税
非継続事業	非継続事業（税引後）	非継続事業
	その他の包括利益（税引後）	
所有者持分		所有者持分

#### （意味のある小計の表示）

12. 企業は、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の各セクション及びセクション内の各カテゴリーについて、小計及び関連する表題を表示しなければならない。財政状態及び財政状態の変動の理解に有用なものであり、3つの計算書において首尾一貫して表示される場合、追加的な小計及び表題を表示することができる。（2.23項）

#### （セクション及びカテゴリーにおける情報の分類）

13. 企業は、資産又は負債が企業内で用いられている方法を最も適切に反映するように、事業セクション及び財務セクションにおいて資産及び負債を分類しなければならない（分類に関するマネジメント・アプローチ）。複数の報告セグメントを有する企業は、資産及び負債が各報告セグメントで用いられている方法に基づいて、事業セクション及び財務セクションにおいて資産及び負債を分類しなければならない。（2.27項）
14. 企業は事業セクション及び財務セクションにおいて資産及び負債を分類するためにマネジメント・アプローチを用いるとしても、法人所得税セクション、非継続事業セクション及び所有者持分セクションで資産、負債及び所有者持分の項目を分類する場合、企業は現行の会計基準を参照しなければならない。（2.28項）
15. 一体性のある情報を表示するため、財政状態計算書における資産及び負債の分類が、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。例えば、企業は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の営業カテゴリーにおいて、営業資産及び負債に関連する収益、費用、利得、損失及びキャッシュ

ユ・フローを分類することになる。(2.29 項)

16. 企業は、所有者持分計算書において、所有者の立場での所有者との取引に帰属する変動を表示しなければならない。(2.30 項)

## セクション及びカテゴリーの定義

### (事業セクション)

17. 事業セクションには、経営者が継続的な事業活動の一部と考える資産及び負債並びに当該資産及び負債の変動を含めなければならない。事業活動は、製品の製造又はサービスの提供のような、価値を創造することを意図して行われる活動である。事業セクションには通常、顧客、仕入先及び従業員との取引に関連する資産及び負債が含まれる。(2.31 項)
18. 事業セクション内の営業カテゴリーには、経営者が、企業が事業を行っている主要な目的と関連すると考えている資産及び負債を含めなければならない。企業は、主要な収益及び費用を発生させる活動において営業資産及び負債を使用する。(2.32 項)
19. 事業セクション内の投資カテゴリーには、経営者が、企業が事業を行っている主要な目的と関連しないと考えている事業資産及び事業負債を含めなければならない。企業は、利息、配当又は市場価格の上昇という形でリターンを生み出すために投資資産及び負債を使用するかもしれないが、主要な収益及び費用を発生させる活動においては使用しない。(2.33 項)
20. 企業が営業活動、投資活動又は財務活動に関連して資産又は負債を明確に識別できない場合、企業は資産又は負債が営業活動に関連すると推定しなければならない。(2.35 項)
21. 営業カテゴリー及び投資カテゴリーは、「中核になる」(core)活動、又は「中核でない」(non-core)活動という考え方に基づいている。両審議会の予備の見解では、経営者が企業を中心となる営業活動と考えるものに従って資産及び負債を分類することで、営業活動と投資活動の狭い定義や規範的な定義によるよりも、有用な情報が提供されたとしている。(2.64 項)
22. 両審議会は、多くの企業では投資資産や投資負債に分類される資産及び負債は限定的であり、企業によってはそれらが全くないこともあると予想している。(2.66 項)

### (財務セクション)

23. 財務セクションには、財務資産カテゴリー及び財務負債カテゴリーが含まれなければならない。財務資産及び財務負債は、経営者が、企業の事業及びその他の活動の資金調達の一部と考えている金融資産及び金融負債(当該用語は IFRS 及び米国会計基準で定義されている。)である。金融資産又は金融負債が企業の財務活動の一部であるかどうかを判断するにあたり、経営者は当該項目が、事業活動の資金調達を行うために用いられ

る他の手段と代替可能であるかを検討しなければならない。例えば、企業は、現金、リース又は銀行借入を用いて設備を取得することができる。(2.34 項)

24. 財務セクションには通常、企業の資本調達活動（例えば、銀行借入又は社債）から生じる負債が含まれる。しかし、提案されている表示モデルでは、分類に関するマネジメント・アプローチが用いられているため、製造業の企業によって財務セクションで分類される項目は、金融サービス企業によって財務セクションで分類される項目とは異なるかもしれない。(2.34 項)
25. 両審議会は、当初、企業内の資金管理機能が管理している資産（資金管理資産）はリターンを生み出すために使用されるため、事業セクションに表示すべきと考えた。しかし、財務諸表利用者は、企業の運転資本ニーズを超過する資金は、既存の債務を即座に返済するために取り崩されると考えており、当該超過資金は「純債務」の一部として企業の債務と共に評価されるとしている。したがって、両審議会は、資金管理資産は事業セクションではなく、財務セクション（ただし、財務負債とは別のカテゴリー）に表示されるべきであると判断した。(2.60 項及び 2.61 項)
26. 両審議会は、分類手続に客観性を付加するため、金融資産又は金融負債のみを財務セクションに含めるべきであると判断した。したがって、財務セクションへの分類の際、まず金融資産又は金融負債の特徴を基礎とするが、どの金融資産及び金融負債が財務機能を果たしているかを経営者が判断できる柔軟性を与えている。これは、金融資産又は金融負債を財務セクションから除外してもよいが、財務セクションに非金融資産又は非金融負債を含めることはできないことを意味する。(2.62 項)

#### **（所有者持分セクション）**

27. 所有者持分セクションには、IFRS 及び米国会計基準で所有者持分の定義を満たす項目を含めなければならない。所有者持分に関連するすべてのキャッシュ・フローは、キャッシュ・フロー計算書における所有者持分セクションで表示されなければならない。所有者との取引に基づく所有者持分のすべての変動は、所有者持分変動計算書において表示されなければならないが、非所有者との取引に基づく所有者持分のすべての変動は、包括利益計算書において表示されなければならない。(2.36 項)

#### **（非継続事業セクション）**

28. 非継続事業セクションには、IFRS 及び米国会計基準で定義されている非継続事業に関連するすべての資産及び負債を含めなければならない。非継続事業の資産及び負債のすべての変動は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の非継続事業セクションで表示されなければならない。(2.37 項)
29. 財務諸表利用者は、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ときには企業の営業活動の業績についての情報を用いると述べている。このような評価で

は、非継続事業の業績に関する情報（関連する稼得利益及びキャッシュ・フローなど）は、将来キャッシュ・フローへの影響が異なるので、継続事業の業績とは区別して取り扱う可能性が高い。(2.71 項)

#### **（法人所得税セクション）**

30. 財政状態計算書の法人所得税セクションには、IFRS 及び米国会計基準に従って認識された法人所得税資産及び負債（当期及び繰延分）を含めなければならない。企業は、キャッシュ・フロー計算書の法人所得税セクションで、当該資産及び負債に関連するキャッシュ・フローを表示しなければならない。(2.38 項)

### **第 3 章：目的及び原則が各財務諸表に及ぼす影響**

#### **財政状態計算書**

##### **（資産及び負債の流動性及び財務的弾力性に関する情報の表示）**

31. 企業は、流動性に基づく表示によって、より意思決定に関連性のある情報が提供される場合を除いて、財政状態計算書の資産及び負債（非継続事業に関連するものを除く。）を、営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーの短期及び長期の小カテゴリーに分類しなければならない。流動性に基づく表示において、企業は、流動性の高い順又は低い順に資産及び負債を表示しなければならない。かつ短期契約資産及び負債の満期に関する情報を財務諸表の注記で開示しなければならない。すべての企業は、財務諸表の注記で長期契約資産及び負債の満期に関する情報を表示しなければならない。(3.2 項)
32. 両審議会は、1 年基準の方が営業循環基準より簡潔で理解が容易であることから、財政状態計算書は 1 年基準とすべきであると結論付けた。(3.8 項)

##### **（財政状態計算書での現金<sup>63</sup>の表示）**

33. 現金同等物は、他の短期投資と同様に表示され、分類されなければならない。企業は、いかなる有価証券をも、現金の一部として財政状態計算書で表示してはならない。(3.14 項)

##### **（異なる測定基礎を有する類似する資産及び負債の分解）**

34. 企業は、異なる基礎で測定される、類似する資産及び類似する負債を分解し、財政状態計算書において、別個の表示科目で表示しなければならない。例えば、企業は、償却原価で測定される債券への投資と、公正価値で測定される債券への投資を合計し、合計額を単一の表示科目で表示してはならない。この予備的見解は、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」及び SFAS 第 159 号「財務資産及び財務負債の公正価値オプション」の関連する定めと整合しているとされる。(3.19 項から 3.21 項)

---

<sup>63</sup> 現金とは、手許現金及び要求払預金をいう。

### **(資産合計及び負債合計)**

35. 企業は、財政状態計算書又は財務諸表の注記のいずれかで、資産合計及び負債合計を開示しなければならない。短期及び長期の小カテゴリーで資産及び負債を開示している企業は、財政状態計算書又は財務諸表の注記のいずれかで、短期資産、短期負債、長期資産、長期負債の各小計も開示しなければならない。(3.22 項)

### **包括利益計算書**

#### **(単一の包括利益計算書)**

36. 企業は、単一の包括利益計算書において、包括利益及びその構成要素を表示しなければならない。この場合、包括利益計算書は、当期純利益の小計及び当期包括利益の総額を表示しなければならない。その他の包括利益の項目は、すべての他のセクション(例えば、事業又は財務)と同等に目立たせて表示される別個のセクションで表示しなければならない。(3.24 項)
37. IAS 第 1 号は、包括利益を単一の包括利益計算書、又は当期純利益を表示する計算書(損益計算書)と当期純利益から始まりその他の包括利益を表示する包括利益計算書の 2 つの計算書のいずれかの方法により表示することを要求している。一方、SFAS 第 130 号は、同様の表示様式の他に、その他の包括利益を所有者持分変動計算書で表示することも認めている。(3.27 項)
38. 両審議会は、IFRS 及び米国会計基準において認められている代替的な包括利益の表示様式については削減し、すべての包括利益の構成要素を単一の計算書において表示することを要求することとした。(3.28 項)

#### **(包括利益の構成要素としての当期純利益)**

39. 両審議会は、包括利益計算書において、一般に当期純利益と表わされるような、包括利益の構成要素の小計を引き続き表示することを提案している。当期純利益は、事業、財務、非継続事業の各セクションと、関連する法人所得税の金額の合計となる。(3.34 項)
40. 両審議会は、市場関係者の多くが当期純利益を有用な業績の測定値と考えており、当期純利益が経済、ビジネス、投資家の心に深く浸透していることを承知している。財務諸表利用者は、業種に関係なく、分析の出発点として、又は、企業の業績を示す主要な指標として、当期純利益を分析に利用している。両審議会は、包括利益計算書の提案されている様式は、当期純利益という指標を残しつつ、財務諸表利用者に包括利益という概念に馴染んでもらうことを可能にすると考えている。(3.35 項)
41. 企業は、その表示が企業の財政状態の変動の理解に資するものであれば、追加的な小計を表示することができる。例えば、企業に非継続事業がある場合、企業は、事業及び

財務の各セクションの合計となる、継続事業からの利益という小計を表示することができる。(3.36 項)

#### (包括利益の構成要素としてのその他の包括利益)

42. 為替換算調整勘定を除く、その他の包括利益の各項目について、企業は包括利益計算書において、当該項目が営業活動、投資活動、財務資産又は財務負債に関連する(又は関連することになる)のかどうかを特定し、示さなければならない。(3.25 項)
43. 企業は、現行の基準が要求する場合、包括利益計算書の項目を、その他の包括利益セクションから当該計算書の他のセクション又はカテゴリーの1つへ組み替えなければならない。当該項目は、収益又は費用を発生させた財政状態計算書の資産又は負債と同じカテゴリーへ組み替えられなければならない。(3.26 項)

#### (収益及び費用項目の分解)

44. 企業は、その将来キャッシュ・フローの予測にあたって情報の有用性を高める範囲において、包括利益計算書における営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーの収益及び費用項目を機能別に分解しなければならない。機能とは、商品の販売、サービスの提供、製造、宣伝、マーケティング、営業開発又は管理等、企業が行う主要な活動をいう。(3.42 項及び3.43 項)
45. 企業は、その将来キャッシュ・フローの予測にあたって情報の有用性を高める範囲において、当該機能内で収益及び費用項目をさらに性質別に分解しなければならない。性質とは、類似する経済事象に対し同じように反応しない、資産、負債、並びに収益費用項目を識別する、経済的特徴又は属性をいう。性質別による分解の例には、収益合計を卸売りによる収益と小売りによる収益に分解することや、売上原価合計を材料費、労務費、輸送費、及び光熱費に分解することが含まれる。(3.44 項及び3.45 項)
46. 分解が企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の情報の有用性を高めることにならないため、機能別に収益及び費用項目を分解しない企業は、企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の情報の有用性を高める範囲で、当該項目を性質別に分解しなければならない。(3.48 項)
47. 企業に機能別又は性質別に区分して表示されていない収益又は費用項目があり、当該項目の区分表示により、企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の情報の有用性が高まる場合には、当該項目も包括利益計算書で区分して表示しなければならない。(3.49 項)

#### (法人所得税の配分)

48. 企業は、包括利益計算書における法人所得税の配分及び表示に関して、現行の会計基準を適用する結果、非継続事業及びその他の包括利益セクションにおいて法人所得税費

用を表示する。企業は、事業セクション、財務セクション又は当該セクション内のカテゴリーに法人所得税を配分してはならない。(3.55 項)

49. 企業は IAS 第 1 号又は SFAS 第 130 号に従い、その他の包括利益の構成要素について、税引後で表示する方法と、税引前で表示し、その他の包括利益項目に関する法人所得税の金額の合計を表示する方法のいずれかにより表示しなければならない。(3.57 項)
50. 現行の法人所得税の期間内配分に関する指針に従って、法人所得税費用又は税軽減額は、継続事業からの利益、非継続事業、その他の包括利益項目及び資本に直課される項目に引き続き配分しなければならない。(3.62 項)

#### **(為替差損益の表示)**

51. 企業は、外貨建取引による差損益(企業の財務諸表を機能通貨により再測定したことによる正味差損益の構成要素を含む。)を、当該損益を生じさせた資産及び負債と同じセクション及びカテゴリーに表示しなければならない。(3.63 項)

#### **キャッシュ・フロー計算書**

##### **(カテゴリーの変更)**

52. 提案されている表示モデルにおける営業、投資及び財務の各カテゴリーへのキャッシュ・フローの分類は、関連する資産又は負債の分類に基づくことになる。現行の IFRS 及び米国会計基準においては、営業資産の投資活動(有形固定資産の取得又は処分等)からのキャッシュ・フローは投資キャッシュ・フローに分類するが、提案されている表示モデルでは、営業キャッシュ・フローに分類することになる。(3.70 項)

##### **(キャッシュ・フロー計算書の現金)**

53. 財政状態計算書の現金に現金同等物を含めない提案と整合するように、キャッシュ・フロー計算書は、現在のような現金及び現金同等物ではなく、期首現金残高と期末現金残高を調整しなければならない。(3.71 項及び 3.72 項)

##### **(収入及び支出の分解)**

54. 企業は、キャッシュ・フローが包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で表示されている情報にどのように関連しているかを財務諸表利用者が理解するのに役に立つように、キャッシュ・フロー計算書の各セクション及びカテゴリー内で、収入及び支出を分解しなければならない。このため、企業は、営業キャッシュ・フローを含め、すべてのキャッシュ・フローを直接的に表示しなければならない。これは、企業が当期の収入及び支出を表示する上で、直接法を用いなければならないことを意味する。(3.75 項)



### (直接法と間接法)

55. 間接法が営業キャッシュ・フローの純額を表示するということは、間接法の主要な欠陥を示している。すなわち、間接法は、営業キャッシュ・フローの合計を、営業活動による収入及び支出を区分して表示することなく導出しているということである。財務諸表利用者の多くは、財務諸表において利用可能な情報から直接法によるキャッシュ・フローを作成することを試みていると述べている。(3.77 項)
56. 営業キャッシュ・フローの表示方法としての直接法は、以下の理由により、間接法よりも提案されている財務諸表の表示に関する目的と整合している。(3.78 項)
- (1) 企業が直接法により表示する営業活動による収入及び支出は一体性の目的と整合しており、財務諸表利用者が、営業資産及び負債と営業収益及び費用に関する情報を、営業活動による収入及び支出に関連付け易くなる。
  - (2) 営業活動による収入及び支出に関する情報は、企業の将来営業キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価にとって非常に有用な場合があるため、分解の目的を達成し易くする。
  - (3) 営業活動による収入及び支出の関係に関する情報は、債務を返済し、営業活動に再投資し、所有者に配分を行うために企業が営業活動から十分に現金を生み出す能力を評価する上で有用である。したがって、営業キャッシュ・フローの表示方法としての直接法は、流動性及び財務的弾力性の目的と整合する情報を提供する。
57. 営業キャッシュ・フローの表示方法としての間接法の主な長所は、当期純利益を営業キャッシュ・フローの合計に調整することであり、財務諸表利用者の多くはこの種の情報を要求してきた。間接法が継続事業からの利益、財政状態計算書の幾つかの表示科目、及び営業キャッシュ・フローの合計の間の有用なリンクを提供することから、直接法よりも間接法が望ましいという財務諸表利用者もいる。このような利用者は、間接法が、減価償却費等の非現金営業費用を明瞭に表示すると指摘する。(3.79 項)
58. 両審議会は、間接法によってもたらされる調整情報に財務諸表利用者が関心を持っていることを承知しているが、調整情報は営業活動による収入及び支出に関する情報の代わりとはならず、財務諸表利用者は両方を必要としていると考えている。両審議会は、営業キャッシュ・フローに関する情報を表示するにあたり直接法を用いること、及びキャッシュ・フロー計算書の表示科目から包括利益計算書の表示科目までの調整を行う明細表において包括利益を分解することを企業に要求することにより、財務諸表利用者のニーズを満たすことを提案している。(3.80 項)

### (営業活動による収入及び支出に関する情報の取得)

59. IFRS 及び米国会計基準は共に、営業キャッシュ・フローの表示に関しては直接法を用いることを奨励しているが、大半の企業は営業キャッシュ・フローの表示のために間接法を用いている。IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」及び SFAS 第 95 号「キャッ

「キャッシュ・フロー計算書」が最初に採用された時点では、多くの企業が両審議会に、企業の会計システムは営業活動による収入及び支出の総額情報を収集しておらず、そのためのシステム変更には費用がかかると説明した。(3.81 項)

60. 営業キャッシュ・フローが直接法で表示される場合、IFRS も米国会計基準も、顧客からの入金又は仕入先や従業員への支出の複数行の表示を要求していない。一般的に、企業は当期の顧客からの入金額を、関連する売掛金の当期増減額に対応する収益を修正することで計算することができる。しかし、付録のキャッシュ・フロー計算書の例示のように、キャッシュ・フロー計算書と包括利益計算書の表示科目を揃えることにより、仕入先及び従業員への支出に関し、大半の報告システムで現在提供されているよりも詳細な情報が要求される。例えば、購入又は製造棚卸資産に対する支出など、より詳細な項目を間接的に導き出すのはさらに困難であり、関連する売掛金又は買掛金を区分しておくことが必要となる。(3.82 項)
61. 両審議会は、財務諸表作成者が営業活動による収入及び支出に関する情報を取得するためのコストについて懸念しており、これらの金額を表示することのベネフィットがこれらのコストを正当化するものかどうか疑問視していることを理解している。両審議会は、営業キャッシュ・フローの表示を直接法に変更するためのコストの多くは、情報を直接収集するため、又は情報を間接的に導き出すために必要となるシステム変更の 1 回限りのコストであると考えている。(3.83 項)

### 所有者持分変動計算書

62. 企業は、所有者持分の各構成要素の期首残高及び期末残高並びに期中の各金額の変動に関する情報を提供する、所有者持分変動計算書を表示しなければならない。当該計算書の作成にあたり、以下を表示しなければならない。(3.84 項)
  - (1) 当期の包括利益合計（非支配持分が存在する場合、親会社の所有者及び非支配持分に帰属する合計金額を別個に示す。）
  - (2) 所有者持分の各構成要素について、期首残高から期末残高までの調整。この場合、当期純利益、その他の包括利益の各項目及び所有者の立場での所有者との取引（所有者による拠出と所有者への分配及び支配を喪失する結果とならない子会社に対する所有者持分の変動）から生じる変動を別個に開示する。
  - (3) 所有者持分の各構成要素について、IFRS 又は米国会計基準で認識されており、表示される最も古い期間の期首における、遡及適用又は遡及的修正再表示の影響。

### バスケット取引の影響の表示

63. 両審議会が直面した問題の 1 つに、複数のセクション又はカテゴリーで分類されている資産及び負債を認識又は認識を中止する単一の取得取引又は処分取引の影響をどのように表示するかということがある。DP では、当該取引をバスケット取引と呼んでいる。

バスケット取引の典型例は、取得企業が被取得企業の持分金融商品の 100%を現金で取得する企業結合である。(3.88 項)

64. 両審議会は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、どのようにバスケット取引の影響<sup>64</sup>を分類し表示するかに関する予備的見解に達しなかった代わりに、当該論点に関してコメント回答者の見解を求めることにした。両審議会は、バスケット取引の影響が複数のセクション又はカテゴリーに分類され、影響の合計の配分が要求される、単一のセクション又はカテゴリーに分類され、影響の合計の配分は要求されない、のいずれを採用するかが決定すべき根本的な事項であると指摘している。(3.90 項)

#### **第 4 章：財務諸表の注記**

##### **分類に関する会計方針**

65. 会計方針に関して、企業は営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーで資産及び負債を分類する基礎及び分類の基礎の変更を説明しなければならない。(4.2 項)

##### **流動性及び財務的弾力性の目的に関連する情報**

###### **(営業循環期間)**

66. 営業循環期間が 1 年を超える企業は、財務諸表の注記で、営業循環期間を説明しなければならない。(4.5 項)

###### **(契約上の満期日明細表)**

67. 財政状態計算書において流動性の順序で資産及び負債を表示する企業は、財務諸表の注記で、短期の契約資産及び負債の満期日に関する情報を表示しなければならない。企業は、当該注記において、契約上の長期の資産及び負債の満期日に関する情報を表示しなければならない。(4.7 項及び 4.11 項)

##### **非現金活動に関する情報**

68. 企業は、重要な非現金活動に関するすべての関連する情報が財務諸表の他の部分で表示されている場合を除き、当該情報を注記で開示しなければならない。(4.16 項)

##### **調整表**

69. 企業は、キャッシュ・フローを包括利益に調整し、包括利益を以下の構成要素に分解する明細表を、財務諸表の注記で表示しなければならない。(4.19 項)
- (1) 所有者との取引以外の収入又は支出

---

<sup>64</sup> バスケット取引から生じる収益又は費用項目及びキャッシュ・フローをまとめてバスケット取引の影響という。

- (2) 再測定<sup>65</sup>以外の発生計上項目( 契約上の発生計上項目及び減価償却費のような規則的な配分を含む )
- (3) 再測定のうち、継続的な公正価値の変動<sup>66</sup>又は継続的な評価額の修正<sup>67</sup>
- (4) 再測定のうち、継続的な公正価値の変動又は継続的な評価額の修正以外のもの

### 現金及び発生計上項目の構成要素の分解

70. 企業は、包括利益の基礎となる純資産の変動を現金及び発生計上項目の構成要素に区分することにより、包括利益を分解することから始めることになる。( 4.31 項)

- (1) 現金構成要素は、(所有者との取引以外の)表示科目で示される現金の変動純額として定義され、企業が純粋な現金主義会計に従う場合に表示することになる収益を表示する。
- (2) 発生計上項目の構成要素は、包括利益と現金構成要素との差異として定義される。これには、第三者との取引による営業資産及び負債の変動と同様に、公正価値の再測定のような、事象及び状況による負債及び非現金資産の変動が含まれる。発生計上項目の構成要素は、3つの構成要素(前項の(2)から(4))を包含している。

### 調整表の作成

71. 包括利益を分解する原則及び関連する項の適用指針により、企業は以下の7列の調整表を作成することが求められる。( 4.45 項)

		所有者との取引を除く、資産及び負債の変動				
		再測定以外	再測定			
		現金構成要素	発生計上項目の構成要素			
A	B	C	D	E	F	G
キャッシュ・フロー計算書における表題	キャッシュ・フロー	発生計上項目、配分、その他	継続的な公正価値の変動・評価額の修正	その他すべての再測定	包括利益 (B+C+D+E)	包括利益計算書における表題

C列には、発生計上項目( 棚卸資産の購入及び生産、受取債権及び支払債務の発生計上、及び現金受払いによる受取債権又は支払債務の減少 ) 規則的な配分( 例えば、減価償却、

<sup>65</sup> 再測定は、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る。

<sup>66</sup> 公正価値の変動( FASB )は、資産又は負債を公正価値に再測定することに起因する変動である。継続的な公正価値の変動は、米国会計基準が「継続的に」( 当該概念は、SFAS157号「公正価値測定」の32項で用いられている ) 資産又は負債を公正価値で測定することを要求する場合に生じる。

<sup>67</sup> 評価額の修正( IASB )は、資産又は負債を現在価値に再測定することに起因する変動である。現在価値は、公正価値、公正価値から売却費用控除後の金額、使用価値、正味実現可能価値を含む。継続的な評価額の修正は、IFRSが每期( 継続的に ) 資産又は負債を現在価値で測定することを要求する場合に生じる。

償却、増価及び減耗）（現金又は所有者との取引以外の）負債及び資産のすべての他の変動のうち、再測定以外のもの（例えば、長期資産の購入又は処分）が含まれる。

D 列は、各期末での現在価値から現在価値（IASB）又は公正価値から公正価値（FASB）による資産及び負債の再測定の影響額を含む。例えば、 売買証券又はデリバティブ金融商品の価値の変動、 公正価値オプションの選択肢を用いた金融資産又は金融負債の公正価値の変動、 IAS 第 16 号「有形固定資産」で認められている再評価に関する利得又は損失が含まれる。

E 列は、のれん及び棚卸資産の減損、為替換算調整勘定、売却保有目的に区分されている資産に関する利得又は損失等、再測定によるすべての他の変動を含む。

## 【付録 A 例示 1A：提案様式】

## TOOLCO包括利益計算書

(提案様式)

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>事業</b>		
<b>営業</b>		
売上 卸売	2,790,080	2,591,400
売上 小売	697,520	647,850
<b>収益合計</b>	<b>3,487,600</b>	<b>3,239,250</b>
売上原価		
材料費	(1,043,100)	(925,000)
労務費	(405,000)	(450,000)
間接費 減価償却費	(219,300)	(215,000)
間接費 輸送費	(128,640)	(108,000)
間接費 その他	(32,160)	(27,000)
棚卸資産増減	(60,250)	(46,853)
年金	(51,975)	(47,250)
棚卸資産評価損	(29,000)	(9,500)
<b>売上原価合計</b>	<b>(1,969,425)</b>	<b>(1,828,603)</b>
<b>売上総利益</b>	<b>1,518,175</b>	<b>1,410,647</b>
販売費		
広告費	(60,000)	(50,000)
人件費	(56,700)	(52,500)
貸倒損失	(23,068)	(15,034)
その他	(13,500)	(12,500)
<b>販売費合計</b>	<b>(153,268)</b>	<b>(130,034)</b>
一般管理費		
人件費	(321,300)	(297,500)
減価償却費	(59,820)	(58,500)
年金	(51,975)	(47,250)
株式に基づく報酬	(22,023)	(17,000)
リース負債に関する利息	(14,825)	(16,500)
研究開発費	(8,478)	(7,850)
その他	(15,768)	(14,600)
<b>一般管理費合計</b>	<b>(494,189)</b>	<b>(459,200)</b>
<b>その他の営業項目前利益</b>	<b>870,718</b>	<b>821,413</b>
その他の営業収益(費用)		
関連会社 A の持分法損益	23,760	22,000
有形固定資産売却益	22,650	
キャッシュ・フロー・ヘッジ実現益	3,996	3,700
債権売却損	(4,987)	(2,025)
のれんの減損損失		(35,033)
<b>その他の営業収益合計(費用)合計</b>	<b>45,419</b>	<b>(11,358)</b>
<b>営業利益合計</b>	<b>916,137</b>	<b>810,055</b>
<b>投資</b>		
受取配当金	54,000	50,000
売却可能有価証券実現利益	18,250	7,500
関連会社 B の持分法損益	7,500	3,250
<b>投資利益合計</b>	<b>79,750</b>	<b>60,750</b>
<b>事業利益合計</b>	<b>995,887</b>	<b>870,805</b>

TOOLCO包括利益計算書

(提案様式) 続き

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>財務</b>		
現金に係る受取利息	8,619	5,500
	<b>8,619</b>	<b>5,500</b>
支払利息	(111,352)	(110,250)
	<b>(111,352)</b>	<b>(110,250)</b>
	<b>(102,733)</b>	<b>(104,750)</b>
	893,154	766,055
<b>法人所得税</b>		
法人所得税費用	(333,625)	(295,266)
	559,529	470,789
<b>非継続事業</b>		
非継続事業による損失	(32,400)	(35,000)
法人所得税軽減額	11,340	12,250
	<b>(21,060)</b>	<b>(22,750)</b>
	<b>538,469</b>	<b>448,039</b>
<b>その他の包括利益(税引後)</b>		
売却可能有価証券の未実現損益(投資)	17,193	15,275
再評価剰余金(営業)	3,653	
為替換算調整勘定—連結子会社	2,094	(1,492)
キャッシュ・フロー・ヘッジ未実現損益(営業)	1,825	1,690
為替換算調整勘定—関連会社A(営業)	(1,404)	(1,300)
	<b>23,361</b>	<b>14,173</b>
	<b>561,830</b>	<b>462,212</b>
	7.07	6.14
	6.85	5.96

TOOLCO 財政状態計算書

(提案様式)

	12月31日現在	
	2010年	2009年
<b>事業</b>		
<b>営業</b>		
売上債権	945,678	541,375
差引：貸倒引当金	(23,642)	(13,534)
売上債権（純額）	922,036	527,841
棚卸資産	679,474	767,102
前払広告費	80,000	75,000
外国為替予約—キャッシュ・フロー・ヘッジ	6,552	3,150
<i>短期資産合計</i>	<i>1,688,062</i>	<i>1,373,092</i>
有形固定資産	5,112,700	5,088,500
差引：減価償却累計額	(2,267,620)	(2,023,500)
有形固定資産（純額）	2,845,080	3,065,000
関連会社 A に対する投資	261,600	240,000
のれん	154,967	154,967
その他の無形資産	35,000	35,000
<i>長期資産合計</i>	<i>3,296,647</i>	<i>3,494,967</i>
仕入債務	(612,556)	(505,000)
顧客からの前受金	(182,000)	(425,000)
未払給与	(173,000)	(200,000)
株式に基づく報酬負債	(39,586)	(21,165)
1年以内返済予定のリース負債	(35,175)	(33,500)
リース負債に関する未払利息	(14,825)	(16,500)
<i>短期負債合計</i>	<i>(1,057,142)</i>	<i>(1,201,165)</i>
年金負債発生高	(293,250)	(529,500)
リース負債（1年以内返済予定のものを除く）	(261,325)	(296,500)
その他の長期負債	(33,488)	(16,100)
<i>長期負債合計</i>	<i>(588,063)</i>	<i>(842,100)</i>
<b>正味営業資産</b>	<b>3,339,504</b>	<b>2,824,795</b>
<b>投資</b>		
売却可能有価証券（短期）	473,600	485,000
関連会社 B に対する投資（長期）	46,750	39,250
<b>正味投資資産</b>	<b>520,350</b>	<b>524,250</b>
<b>正味事業資産</b>	<b>3,859,854</b>	<b>3,349,045</b>



TOOLCO 財政状態計算書

(提案様式) 続き

		12月31日現在	
		2010年	2009年
<b>財務</b>			
<b>財務資産</b>			
現金		1,174,102	861,941
	<b>財務資産合計</b>	<b>1,174,102</b>	<b>861,941</b>
<b>財務負債</b>			
短期借入金		(562,000)	(400,000)
未払利息		(140,401)	(112,563)
未払配当金		(20,000)	(20,000)
	<b>短期財務負債合計</b>	<b>(722,401)</b>	<b>(532,563)</b>
長期借入金		(2,050,000)	(2,050,000)
	<b>財務負債合計</b>	<b>(2,772,401)</b>	<b>(2,582,563)</b>
	<b>正味財務負債</b>	<b>(1,598,299)</b>	<b>(1,720,621)</b>
<b>非継続事業</b>			
売却予定資産		856,832	876,650
売却予定資産に関連する負債		(400,000)	(400,000)
	<b>正味売却予定資産</b>	<b>456,832</b>	<b>476,650</b>
<b>法人所得税</b>			
短期			
繰延税金資産		4,426	8,907
未払法人所得税		(72,514)	(63,679)
長期			
繰延税金資産		39,833	80,160
	<b>正味法人所得税資産(負債)</b>	<b>(28,255)</b>	<b>25,388</b>
	<b>純資産</b>	<b>2,690,132</b>	<b>2,130,462</b>
<b>所有者持分</b>			
株式資本		(1,427,240)	(1,343,000)
利益剰余金		(1,100,358)	(648,289)
その他の包括利益累計額(純額)		(162,534)	(139,173)
	<b>所有者持分合計</b>	<b>(2,690,132)</b>	<b>(2,130,462)</b>
<b>短期資産合計</b>		<b>4,197,021</b>	<b>3,605,591</b>
<b>長期資産合計</b>		<b>3,383,231</b>	<b>3,614,377</b>
<b>資産合計</b>		<b>7,580,252</b>	<b>7,219,968</b>
<b>短期負債合計</b>		<b>(2,252,057)</b>	<b>(2,197,406)</b>
<b>長期負債合計</b>		<b>(2,638,063)</b>	<b>(2,892,100)</b>
<b>負債合計</b>		<b>(4,890,120)</b>	<b>(5,089,506)</b>

TOOLCOキャッシュ・フロー計算書  
(提案様式)

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>事業</b>		
<b>営業</b>		
卸売客からの収入	2,108,754	1,928,798
小売客からの収入	703,988	643,275
<i>顧客からの収入合計</i>	<i>2,812,742</i>	<i>2,572,073</i>
製品のための支出		
材料の購入	(935,544)	(785,000)
労務費	(418,966)	(475,313)
間接費 輸送費	(128,640)	(108,000)
年金	(170,100)	(157,500)
間接費 その他	(32,160)	(27,000)
<i>製品のための支出合計</i>	<i>(1,685,409)</i>	<i>(1,552,813)</i>
販売活動のための支出		
広告費	(65,000)	(75,000)
人件費	(58,655)	(55,453)
その他	(13,500)	(12,500)
<i>販売活動のための支出合計</i>	<i>(137,155)</i>	<i>(142,953)</i>
一般管理活動のための支出		
人件費	(332,379)	(314,234)
年金制度への拠出	(170,100)	(157,500)
資本的支出	(54,000)	(50,000)
リース料の支払い	(50,000)	-
研究開発費	(8,478)	(7,850)
株式に基づく報酬の決済	(3,602)	(3,335)
その他	(12,960)	(12,000)
<i>一般管理費活動のための支出合計</i>	<i>(631,519)</i>	<i>(544,919)</i>
<i>その他の営業項目前キャッシュ・フロー</i>	<i>358,657</i>	<i>331,388</i>
その他の営業活動による現金の受払い		
有形固定資産売却収入	37,650	-
関連会社Aへの投資		(120,000)
売上債権売却収入	8,000	10,000
キャッシュ・フロー・ヘッジの決済	3,402	3,150
<i>その他の営業活動による収入(支出)</i>	<i>49,052</i>	<i>(106,850)</i>
<b>営業活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>407,709</b>	<b>224,538</b>
<b>投資</b>		
売却可能金融資産取得支出		(130,000)
売却可能金融資産売却収入	56,100	51,000
配当金収入	54,000	50,000
<b>投資活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>110,100</b>	<b>(29,000)</b>
<b>事業活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>517,809</b>	<b>195,538</b>

TOOLCO キャッシュ・フロー計算書  
(提案様式) 続き

	12月31日終了事業年度	
	2010年	2009年
<b>財務</b>		
現金に係る利息収入	8,619	5,500
<b>財務資産によるキャッシュ・フロー合計</b>	<b>8,619</b>	<b>5,500</b>
短期借入金借入収入	162,000	150,000
長期借入金借入収入		250,000
利息の支払い	(83,514)	(82,688)
配当金の支払い	(86,400)	(80,000)
<b>財務負債によるキャッシュ・フロー合計</b>	<b>(7,914)</b>	<b>237,312</b>
<b>財務活動による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>705</b>	<b>242,812</b>
<i>法人所得税及び所有者持分前 継続事業からの現金増減高</i>	<i>518,514</i>	<i>438,350</i>
<b>法人所得税</b>		
法人所得税の支出	(281,221)	(193,786)
<i>非継続事業及び所有者持分前現金増減額</i>	<i>237,293</i>	<i>244,564</i>
<b>非継続事業</b>		
非継続事業からの支出	(12,582)	(11,650)
<b>非継続事業による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>(12,582)</b>	<b>(11,650)</b>
<i>所有者持分前現金増減高</i>	<i>224,711</i>	<i>232,914</i>
<b>所有者持分</b>		
自己株式処分収入	84,240	78,000
<b>所有者持分による正味キャッシュ・フロー</b>	<b>84,240</b>	<b>78,000</b>
外国為替レートの現金への影響	3,209	1,027
<b>当期現金増減高</b>	<b>312,161</b>	<b>311,941</b>
<b>期首現金残高</b>	<b>861,941</b>	<b>550,000</b>
<b>期末現金残高</b>	<b>1,174,102</b>	<b>861,941</b>

TOOLCO 所有者持分変動計算書（提案様式）

	株式資本	利益剰余金	為替換算調 整勘定 連結子会社	為替換算調 整勘定 関連会社 A	再評価剰余 金	キャッシ ュ・フロ ー・ヘッジ の未実現損 益	売却可能 有価証券の未 実現損益	所有者持分 合計
2008年12月31日現在の残高	1,265,000	280,250	50,200	37,000	800	31,000	6,000	1,670,250
株式発行	78,000							78,000
配当金		(80,000)						(80,000)
包括利益		448,039	(1,492)	(1,300)		1,690	15,275	462,212
2009年12月31日現在の残高	1,343,000	648,289	48,708	35,700	800	32,690	21,275	2,130,462
新株発行	84,240							84,240
配当金		(86,400)						(86,400)
包括利益		538,469	2,094	(1,404)	3,653	1,825	17,193	561,830
2010年12月31日現在の残高	1,427,240	1,100,358	50,802	34,296	4,453	34,515	38,468	2,690,132

ToolCo 2010年12月31日終了事業年度に関するキャッシュ・フローから包括利益への調整表（提案様式）

A列 キャッシュ・フロー計算書の表題	B列 所有者との取引以外による資産及び負債の変動		C列	D列	E列	F列	G列
	再測定以外		再測定			包括利益 (B + C + D + E)	包括利益計算書の表題
	キャッシュ・フロー	発生計上項目、配分、その他	継続的な評価額修正	その他すべての再測定			
<b>事業</b>							<b>事業</b>
<b>営業</b>							<b>営業</b>
卸売客からの収入	2,108,754	681,326				2,790,080	売上 卸売
小売客からの収入	703,988	(6,467)				697,520	売上 小売
<i>顧客からの収入合計</i>	<i>2,812,742</i>	<i>674,859</i>				<i>3,487,600</i>	<i>収益合計</i>
製品のための支出							売上原価
材料の購入	(935,544)	(107,556)				(1,043,100)	材料費
労務費	(418,966)	13,966				(405,000)	労務費
年金	(170,100)	109,125	9,000			(51,975)	年金
間接費 輸送費	(128,640)	(219,300)				(219,300)	間接費 減価償却費
間接費 その他	(32,160)					(128,640)	間接費 輸送費
		(60,250)				(32,160)	間接費 その他
					(29,000)	(60,250)	棚卸資産増減
<i>製品のための支出合計</i>	<i>(1,685,409)</i>	<i>(264,016)</i>	<i>9,000</i>	<i>(29,000)</i>		<i>(1,969,425)</i>	棚卸資産評価損
販売活動のための支出	1,127,333	410,843	9,000	(29,000)		1,518,175	売上原価合計
広告費	(65,000)	5,000				(60,000)	売上総利益
人件費	(58,655)	1,955				(56,700)	販売費
その他	(13,500)	(23,068)				(23,068)	広告費
<i>販売活動のための支出合計</i>	<i>(137,155)</i>	<i>(16,112)</i>				<i>(153,268)</i>	人件費
一般管理活動のための支出							貸倒損失
人件費	(332,379)	11,079				(321,300)	その他
年金制度への拠出	(170,100)	109,125	9,000			(51,975)	販売費合計
資本的支出	(54,000)	54,000				(59,820)	一般管理費
		(59,820)				(59,820)	人件費
株式に基づく報酬の決済	(3,602)	(12,171)	(6,250)			(22,023)	年金
リース料の支払い	(50,000)	35,175				(14,825)	減価償却費
研究開発費	(8,478)	(2,808)				(8,478)	株式に基づく報酬
その他	(12,960)					(15,768)	リース負債利息
<i>一般管理費活動のための支出合計</i>	<i>(631,519)</i>	<i>134,580</i>	<i>2,750</i>	<i>(29,000)</i>		<i>(494,189)</i>	研究開発費
<i>その他の営業項目前キャッシュ・フロー</i>	<i>358,657</i>	<i>529,311</i>	<i>11,750</i>			<i>870,718</i>	その他
その他の営業活動による現金の受払い							<i>一般管理費合計</i>
有形固定資産の売却	37,650	(15,000)				22,650	その他の営業項目前利益
関連会社Aへの投資					23,760	23,760	その他の営業収益（費用）

A 列	B 列	C 列	D 列	E 列	F 列	G 列
キャッシュ・フロー・ヘッジの決済	3,402	(594)	1,188		3,996	キャッシュ・フロー・ヘッジ実現益
売上債権売却収入	8,000	(8,000)		(4,987)	(4,987)	売上債権売却損
その他の営業活動による収入(支出)	49,052	(23,594)	1,188	18,773	45,419	その他の営業収益(費用)合計
営業活動による正味キャッシュ・フロー	407,709	505,717	12,938	(10,227)	916,137	営業収益合計
<b>投資</b>						<b>投資</b>
配当金収入	54,000				54,000	受取配当金
売却可能金融資産売却収入	56,100	(37,850)			18,250	売却可能有価証券実現益
				7,500	7,500	関連会社 B の持分法損益
投資活動による正味キャッシュ・フロー	110,100	(37,850)		7,500	79,750	投資利益合計
事業活動による正味キャッシュ・フロー	517,809	467,867	12,938	(2,727)	995,887	事業利益合計
<b>財務</b>						<b>財務</b>
現金に係る利息収入	8,619				8,619	現金に係る受取利息
財務資産によるキャッシュ・フロー合計	8,619				8,619	財務資産収益合計
配当金の支払い	(86,400)	86,400				
利息の支払い	(83,514)	(27,838)			(111,352)	支払利息
短期借入金借入収入	162,000	(162,000)				
財務負債によるキャッシュ・フロー合計	(7,914)	(103,438)			(111,352)	財務負債費用合計
財務活動による正味キャッシュ・フロー	705	(103,438)			(102,733)	財務収益及び費用の正味合計
法人所得税及び所有者持分前 継続事業からの現金増減高	518,514	364,429	12,938	(2,727)	893,154	法人所得税及びその他の包括利益前 継続事業からの収益
<b>法人所得税</b>						<b>法人所得税</b>
法人所得税の支出	(281,221)	(52,404)			(333,625)	法人所得税費用
非継続事業及び所有者持分前現金増減高	237,293	312,025	12,938	(2,727)	559,529	継続事業からの利益
<b>非継続事業</b>						<b>非継続事業</b>
非継続事業からの支出	(12,582)			(19,818)	(32,400)	非継続事業による損失
		11,340			11,340	法人所得税軽減額
非継続事業による正味キャッシュ・フロ	(12,582)	11,340		(19,818)	(21,060)	非継続事業による損失
所有者持分前現金増減高	224,711	323,365	12,938	(22,545)	538,469	当期純利益
						その他の包括利益(税引後)
			17,193		17,193	売却可能有価証券の未実現損益
			1,825		1,825	キャッシュ・フロー・ヘッジ未実現損益
				2,094	2,094	為替換算調整額—連結子会社
				(1,404)	(1,404)	為替換算調整額 関連会社 A
			3,653		3,653	再評価剰余金
所有者持分前現金増減高	224,711	323,365	22,671	690	23,361	その他の包括利益合計
			35,609	(21,855)	561,830	包括利益合計

以上