



2006年5月15日開催

IASB:IAS第1号「財務諸表の表示」改訂に関する 公開草案について

ASBJ（企業会計基準委員会）

専門研究員	鈴	木	純	一
専門研究員	吉	田	慶	太
研究員兼FASB国際研究員	川	西	安	喜

目 次

- | | |
|---------------|--------------------------|
| 1. はじめに | 4. その他認識収益費用一組替修正額とその税効果 |
| 2. 完全な1組の財務諸表 | 5. その他の提案 |
| 3. 認識収益費用の報告 | 質疑応答 |

1. はじめに

本日は、IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂に関する公開草案の解説を行う。この公開草案は、通称「業績報告プロジェクト」といわれているFASBとIASBの共同プロジェクトの第1段階の成果物として公表されたものである。このプロジェクトは公開草案の公表に引き続き、第2段階、第3段階へと検討段階が進んでいく予定である。

2. 完全な1組の財務諸表

(1) 財務諸表の名称

まず、財務諸表として、以下の4つが示されている。

- ①財政状態計算書
- ②認識収益費用計算書
- ③持分変動計算書
- ④キャッシュ・フロー計算書

財政状態計算書は従来の貸借対照表に該当するが、「貸借対照表」という名称は複式簿記の仕訳を反映しているに過ぎず、計算書の内容や目的が明らかではない（BC5項、以下カッコ内は公開草案の項目番号）との批判がある。一方、「財政状態計算書」は計算書の内容や目的をより明確に示しており、監査報告書などでも既に使用されている名称である。また、米国の概念書にも明記されているということで、この名称が提案された。

「認識収益費用計算書」は、従来の「損益計算書」の範囲を一部拡張したものであるが、これは後ほど説明する。

なお、公開草案では、財務諸表の名称の使用は強制されておらず、企業のディスクロージャー資料ではこれ以外の名称（例：貸借対照表）を用いることができるとされている。

これらの名称の変更については、「広く一般に受け入れられている名称の変更は、関係者を却って混乱させる」ことを理由に、IASBの14人のボードメンバーの中の1人が公開草案の公表に反対している。

(2) 完全な1組の財務諸表

公開草案では、完全な1組の財務諸表の具体的な構成について、以下の提案をしている。

- ①期首財政状態計算書（新規）
- ②期末財政状態計算書
- ③認識収益費用計算書
- ④持分変動計算書
- ⑤キャッシュ・フロー計算書
- ⑥注記

これらの5つ計算書については同等の明瞭性をもって表示しなければならない。つまり、損益計算書だけが目立つようにするなどといったことはせずに、いずれもが同じように表示されていなければならないと規定されている。

(3) 完全な1組の財務諸表の相互関係

5つの財務諸表の関係を簡単に示すと図1のようになる。ストック情報を表すものとして期首の財政状態計算書と期末の財政状態計算書があり、矢印で示されるように、その間のキャッシュの変動を示すものとしてキャッシュ・フローの計算書がある。一方、バランスシートの右下の純資産ないし持分と呼ばれる部分の変動については、持分変動計算書で示され、特にその中で資本取引を除いた箇所を詳しく示したものが認識収益費用計算書という関係になる。

(4) 比較財務諸表

比較情報を表示する場合、IAS第1号では今期と前期の2期分を表示することになっているが、この完全な1組の財務諸表を当てはめると、キャッシュ・フロー計算書、認識収益費用計算書については2つが要求されるが、財政状態計算書は当期末・前期末・前期の期首という3つが要求されることになる。なぜなら、当期の期首と前期末というのは同じ財政状態計算書を指しているからである。因みに、これは、現在の米国SEC（Regulation S-X）で規定されているB/Sが2つ、それ以外は3つという要求と多少異なる。

(5) 期首財政状態計算書

今回の完全な1組の財務諸表の特徴である期首財政状態計算書が提案された理由としては、第1に財務比率の計算に使用する期首期末平均値の算出などの財務分析を支援するということが挙げられている。また、日本ではあまり関係ないが、超インフレ国の通貨で報告する場合の遡及再表示、自主的に会計方針の変更を行った場合の遡及適用、さらに誤謬を訂正する場合の遡及再表示といった場合にも、期首の財政状態計算書が有用であるとされている。さらに、フローの計算書を作成する際には、従来から期首の財政状態計算書は必要だったはずなので、作成者への追加的コストもほとんど生じないことも理由の1つに挙げられている。

3. 認識収益費用の報告

(1) 認識収益費用とは

今回、最も大きな論点となっているのが認識収益費用の報告である。認識収益費用は純資産の変動のうち、資本取引による変動を除いた部分に該当する。言い換えると、現在用いられている損益（純利益）に、我が国で資本の部に直入されている以下のような項目を加減算した金額に相当する。

- ①売却可能有価証券（日本基準の「その他有価証券」）評価差額
- ②為替換算調整勘定（在外子会社の財務諸表の換算の際に生じる差額）
- ③キャッシュフローヘッジのヘッジ手段に係る評価損益
- ④再評価剰余金（有形固定資産・無形固定資産の再評価）
- ⑤確定給付型年金における保険数理差損益（IAS第19号第93A項の特例を適用する場合）

認識収益費用は米国基準における包括利益に相当するものである。

(2) 認識収益費用計算書の表示方法

認識収益費用計算書の表示方法について公開草案は2つの方法を認めている。1つは1計算書方式で、これは1つの計算書の中の途中に「損益（純利益）」を小計として表示し、さらにその下に「その他認識収益費用」を表示して、最後に総認識収益費用（包括利益）を表示するパターンである。

もう1つは2計算書方式である。まず日本の現在の損益計算書と同様に、「損益（純利益）」に相当する構成要素までを1つの計算書で表示する。そして、もう1つの計算書に損益（純利益）から開始し、「その他認識収益費用」の構成要素を表示する。なお、損益計算書は必ず認識収益費用計算書の直前に表示することが要求されている。

1計算書方式と2計算書方式を図示すると図2のようになる。

(3) IASBの推奨

次に、1計算書方式と2計算書方式という2つの方式が認められている背景について説明する。今回の公開草案を公表するにあたり、当初IASBは1計算書方式のみを提案しようと考えていた。その理由として2つ挙げられている。

- ①共通の性質に基づき財務諸表の情報を集約するという観点から、所有者との取引（資本取引）とそれ以外の持分の変動（認識収益費用）を区別して表示することが重要である（BC11項）。
- ②概念フレームワークでは、認識収益費用を、損益（純利益）に含まれる項目と含まれない項目（その他認識収益費用）に明確に区分する規程が存在しない（BC13項）。

(4) 2計算書方式を求める意見

こうしたIASBの推奨に対して、ヨーロッパを中心とする外部の関係者から公開草案の審議の過程でかなり強い反対意見が出ていた。これらの関係者の反対意見は2つにまとめられる。

- ①1計算書方式の場合、仮に途中に損益（純利益）が表示されていたとしても、利用者の注目が1番下の総認識収益費用に必要以上に集まってしまうという懸念がある。
- ②表示に関する他の論点（どのようなカテゴリーや勘定科目を表示すべきかなど）を議論しないまま、収益及び費用を単一の計算書に表示することを財務報告の改善と結論付けるのは時期尚早である。

こうした意見の中には、将来の議論で、1計算書の中から純利益という小計が消えてしまうのではないかという懸念がある。このような反対意見は、1997年にFASBがSFAS第130号「包括利益の報告」という今回の基準と同様の公開草案を公表した際にも、多く寄せられた。

(5) IASBの結論

上記の反対意見を踏まえ、IASBでは、1計算書方式と2計算書方式を認めることにしたが、現在のSFAS第130号で認められている、その他包括利益（その他認識収益費用）項目を持分変動計算書において表示する方法は認めないことにした。その理由として、IASBは、「従来は持分変動計算書においてその他認識収益費用が表示されていたが、今回の公開草案により、持分変動計算書では資本取引の内訳のみが表示される点が重要な表示の改善になる」と述べている（BC15項）。

但し、2計算書方式を認めることは、当初のIASBの推奨とは異なっており、結局、2計算書方式への反対を理由に今回の公開草案の公表に反対したボードメンバーが14名中4名いた。

なお、この公開草案では、損益（純利益）については、現行実務に深く浸透していることを理由に小計として表示することを要求している。ただし、このプロジェクトの第2段階においては、この公開草案で提示した内容に縛られることなく、改めて財務諸表の適切な表示のあり方を再検討するとしている。

(6) 「認識収益費用」の名称

「包括利益」は米国SFAS第130号で用いられている用語だが、IASBの議論の結果、「包括利益」という言葉を今回は用いていない。その理由は、IASBの概念フレームワークの中で定義されていないことである。逆に、「認

「認識収益費用」という用語は、「収益及び費用」を定義しているIASBの概念フレームワークと整合している。さらに、現行のIAS第1号第96項で、資本取引がない場合に「持分変動計算書」を「認識収益費用計算書」という名称にすることを要求しており、その中で「認識収益費用」という用語が既に用いられていることも考慮されている。

4. その他認識収益費用—組替修正額とその税効果

(1) 組替修正額 (reclassification adjustments)

組替修正額というのは、当期の「損益（純利益）」として認識された金額の中で、過去に「その他認識収益費用」として認識された収益及び費用が含まれている場合、ダブルカウントを避けるために、当期の「その他認識収益費用」から当該金額を控除するものと定義されている。また、こういった取引は一般的には「リサイクル／リサイクリング」と呼ばれている。

(2) 組替修正の例

組替修正を簡単な例で示すと図3のようになる。なお、この例では税率は0%と考えている。

この例では、前々期の期首に売却可能有価証券（その他有価証券）を購入し、前々期において時価が10上がった場合を想定している。この売却可能有価証券の時価の上昇は、これまでは資本の部に直入されていたが、認識収益費用計算書ではその他認識収益費用に10計上される。続いて、前期も同じようにこの有価証券の時価がさらに10上がったとすると、10がその他認識収益費用に加わる。そして、当期では同様に期中に時価が10増加し、期末日にこの有価証券を売却したという条件で考えている。

そうすると、前々期から当期までの間の時価の増加分30が、今期の損益（純利益）のところに、有価証券売却益として30が計上される。しかし、この30を計上すると、その他認識収益費用とダブルカウントが生じてしまう。それを調整するのが組替修正額（マイナス30）である。

このように、損益（純利益）とその他の認識収益費用で計上するタイミングがずれることがダブルカウントの原因であり、損益（純利益）と総認識収益費用の両方を表示する場合には、必然的にこの組替修正を行わないとダブルカウントが防げない。

(3) 組替修正額の開示

公開草案では、その他認識収益費用の各項目に関連する組替修正額は、認識収益費用計算書の本体または注記のいずれかで表示しなければならない。ここでポイントとなるのは「各」項目という点である。つまり、その他認識収益費用全体に対する組替修正額を1つの項目で表示するのではなく、それぞれの項目ごとに組替修正額を表示しなければならない。

これは、利用者が損益（純利益）への組み替えの効果を評価するためには、どの項目から損益への組替が生じたかが分かることが不可欠な情報とされたためである（BC22項）。

(4) その他認識収益費用の税効果

その他認識収益費用の税効果に関しては、その他認識収益費用の各項目に関連する法人所得税（税効果）の額を認識収益費用計算書の本体又は注記のいずれかに表示しなければならない。

この結論の背景は、その他認識収益費用の各項目に適用される税率（例：キャピタルゲイン税率）が損益（純利益）に適用される一般的な税率と異なることが多いためであるとされている（BC25項）。

5. その他の提案

(1) 1株当たり金額

従来のIAS第34号の基準は変更せず、「1株あたり利益（EPS）」が財務諸表の本体において表示される唯一の1

株当たり情報であり、それ以外の1株当たり情報（1株当たり総認識収益費用など）は注記で開示しなければならない。この1株当たり情報の変更及び改善は、プロジェクトのセグメントB（第2段階）以降で検討する。（BC26項）

(2) 配当の表示場所

株主への配当は、持分変動計算書上又は注記において開示しなければならない（BC28項）。現在のIAS第1号では、配当を認識収益費用計算書上に表示することも認められているが、配当は株主の立場としての株主に対する分配であることから、これはむしろ持分変動計算書上又は注記で表示すべきであるとして、今回の公開草案では従来の認識収益費用計算書上での表示は認めないこととした。

(3) IFRSsの初度適用

国際財務報告基準（IFRSs）を初度適用する企業は、現在、当期「損益（純利益）」について、従前のGAAPベースとIFRSsベースとの調整表を作成することが要求されているが、これを損益（純利益）ではなく、当期の「総認識収益費用」に変更して調整表を作成することが求められている（BC29項）。これは利用者が損益（純利益）の内訳だけではなく、その他認識収益費用の内訳についても会計基準の変更に伴う変動を把握したいであろうという判断に基づくものである。

質疑応答

Q： 今回の公開草案では、純利益や認識収益費用の本質について議論はせずに所与のものとして、表示についてのみ述べていると解釈してよいのか。

A： ご指摘の通りである。

利益概念について議論すると相当の時間を必要とする。そこで、まずはIASBのもとでもFASBと同じような計算書体系にしていくという観点から、表示に関する幾つかの論点を先に公開草案で取り上げた。

Q： 公開草案では、従来IASBでそれほど重視していなかった純利益概念が取り入れられ、それに関連してリサイクルングについても取り入れられている。このことから、IASBの主張よりも、FASBの従来からの主張がかなり取り入れられているように感じられるが、このような理解でよいのか。

また、業績報告プロジェクトがこれからも進んでいくが、今回のような財務諸表になったことから、従来IASBが主張していた業績報告プロジェクトの内容が、今後もFASBの方に引っ張られていくことになるかと考えていいのか。

A： 最初の質問については、私は逆であると考えている。

IASBとFASBは、当初は1計算書方式のみを要求することで合意していた。しかし、途中でIASBが2計算書方式を認める方針に変更した。これに対して、FASBはSFAS第130号の公開草案を公表した段階で、IASBに先んじて1計算書方式を導入しようとしたが、関係者との話し合いの結果、それ以外の表示方法を認めた経緯があった。そのため、今回3つの表示方法が2つに減るだけではFASBにとっては改善と言えるほどの大きな変更にはあたらなかった。そのため、FASBは結局、第1段階で公開草案を出さないことにした。

以上のように、今回、形式的にFASBの現行基準に近づいたように見えるが、それは必ずしもFASBの主張に沿ったものではなかったと理解できる。

2つ目の質問についても、必ずしもそうなるとはいえない。第2段階の議論では、IASBもFASBも共に、より本質的・抜本的な表示の見直しを考えていることから、第2段階以降で提案される内容がどういったものになるかはまだ見えにくいというのが実態である。

コメント： 要望であるが、財務諸表の名称などの変更に関して、従来から長い間使われてきた用語が変更されているが、ボードメンバーの1人が反対しているように、もう少し考えて欲しい。また、今まででも損益計算書の収益費用は認識されたもの、つまり、認識収益費用である。そのように考えると、認識収益費用という用語は混乱を招くおそれがあるので、避けたほうが良いと思う。

Q： 期首の財政状態計算書と前期末の財政状態計算書は同じだとあるが、例えば売却可能有価証券の場合、期末に時価評価をして翌期首には洗替えをしないということになるのか。それに関連して、図3のリサイクルの例のように、売却時に評価益を振替え、売却時まで洗替えの処理をしないとすると、取得原価といったものはどのように考えればよいのか。

第2に、通常の純利益とそれ以外のものを明確に区別する規準が存在しないことを理由に1計算書方式を推奨する見解があるが、これは1計算書方式が発展していくとやがては当期純利益が無くなる方向になるおそれはないのか。

最後に、総認識収益費用のような長い科目名は、アナリストにとって非常に使いにくいので、なるべく短い科目名にしたほうがユーザーにとって使いやすいと思う。

A： 当期首といっても実質的に前期末と同じである。為替レートなども前期末の為替レートを使うことになる。洗替えは期首の最初の仕訳になると思う。

第2の質問について、1計算書方式に関して純利益に含まれるものとそうでないものを明確にする規準が存在しないという問題は、今回の公開草案では議論の対象となっていない。しかし、この論点は今後議論される予定であり、小計としての純利益というものが残るかどうかは、今の段階では分からない。

純利益について規準が明確でないからといってすぐに純利益を無くすということではなく、何らかの規準を設けることができるのであれば、それを明確にする方向でセグメントBの議論を行う予定である。その議論の中で、どうしても規準を明確にできないとなれば、純利益が無くなる可能性もなくなることはない。

名称が長すぎるという議論はIASBでもあり、例えば、収益費用には認識という名称がついているのに、バランスシートには認識がつかないのはおかしいという意見もあった。包括利益という言葉に対しては、「包括的ではない」という根強い反対意見があり、当初からあまり検討されなかった。こうした中、現在の基準でも使われている認識という言葉であればそれほど問題が無いのではないかとということで、最終的に認識という言葉を使うことになった。

Q： 本体に表示される唯一の1株当たり情報として損益（純利益）を要求する現行の基準を変えないでこの公開草案を公表するのであれば、図2にある当期損益に近い箇所に開示する、もしくは2計算書方式を推奨する方が、1株当たりの指標と損益（純利益）の関連性があるように思える。したがって、1株当たりの包括利益にしないのであれば、2計算書方式の方がわかりやすいのではないかと。

第2に、これまでの説明から、アメリカの動向としても1計算書方式が筋であり、今の2計算書方式では不十分であるように思えた。もしそうなのであれば、アメリカが今後どのようなスケジュールで1計算書方式を中心に変わっていく可能性があるのか。アメリカの方が先に動くのか、それともIASBが1計算書方式を中心にする動きをみてからアメリカは動くのか。日本のアナリストにしてみると、アメリカの会計基準を使っている企業の分析をよく行っているため、こういった点が大変危惧するところである。

A： 第1の質問について、同じ議論がIASBのボードでもあった。1計算書の最終損益の下にEPSの数字があると、包括利益の数字が表示された後に1株当たり利益が表示されることになり、分子が本来違うものが直後に並ぶことになる。

1計算書の場合、小計の損益（純利益）が表示されているすぐ後にEPSを表示した方がわかりやすいということだが、これは財務諸表になじまない。それならば2計算書方式の方がよいという意見もあるが、第1段階の公開草案は比較的短期間に仕上げるためにEPSは現状維持することとし、この議論は将来行うこととした。したがって、将来においてこのEPSの扱いについては変わる可能性がある。

第2のスケジュールについて、元々このプロジェクトは2003年からIASBとFASBの共同の主要プロジェクトとして取り上げられている。セグメントAは今のIAS第1号を米国のSFAS第130号に近づけるようなプロジェクトとなったが、セグメントBは本来の共同の主要プロジェクトに戻るようになる。FASBとしては1計算書方式を要求するという暫定合意は全く変わっていないので、今後何かの機会にそういった考えは公表する予定であるが、それは現時点ではセグメントBに関するディスカッション・ペーパーにおいて一緒にコメントを募集する予定である。

Q： 今の話からすると、FASBだけ先にSFAS第130号の改訂を単独で出す可能性は低いということになるのか。

A：今のところ想定されていない。その時期については、先日、FASBとIASBで覚え書きが締結され、2008年までに業績報告に関する論点について網羅したディスカッション・ペーパーを公表することが合意されている。

Q：FASBがすでに包括利益の開示を行い、IASBも近い将来導入するのであれば、有用性の問題はともかく、日本もこういった包括利益の開示について検討する時期が来ているのではないか。この点について、ASBJはどのように考えているのか。

A：日本でも純資産の変動というかたちで株主持分等変動計算書を今回導入することになったが、その中で包括利益を入れるかどうかについて議論された。結論として導入はしていないが、IASBでもこれに関する公開草案が出ていることや、米国でも従来から包括利益が開示されていることもあり、今後これらの状況を見ながら日本でも検討していくことになるのではないかと考えている。

Q：今の話の中では、日本サイドではまだ目立った動きがないようなコメントだったが、日本が公表した概念フレームワークの中で包括利益は取り上げられており、その点では1歩踏み込んだように考えられる。そして、アナリストとしては純利益に加えて包括利益が出されれば、追加の情報ということで非常に有用性が高いと考えている。しかし、個人的な偏見かもしれないが、ASBJの関係の中には純利益ファンダメンタリストのような方が非常に多く、実務界の方でも頑強に包括利益に反対する方も多いように思われる。この先、どうなっていくのだろうか。

A：日本の概念フレームワークにある通り、ASBJは包括利益の情報有用性を完全には否定していない。純利益の情報にその他包括利益を加えることによる情報有用性については過去の実証研究などにおいても確かめられており、また、世界各国の流れの中では、将来的に包括利益の情報が純利益の情報の有用性を上回る可能性を排除できないという議論もある。

ASBJがIASBに対してこれまで述べていることは、純利益と包括利益の両方を表示すべきということである。今回の公開草案に対しても、その点では実現されているのでなんら反対することはない。しかし、その他包括利益と純利益の区分を無くしてしまうと、項目によっては現在の純利益に相当するものが計算書のどこにも表示されない、あるいはどの項目を足したり引いたりしても純利益に相当するものにはならなくなる点を最も懸念している。

ASBJが包括利益と並んで純利益を残そうと主張しているのは、利益をどう捉えるかという根本的な議論のなかで、投資したものを回収した時点で収益として認識するという基本的な考え方に沿った概念として純利益が引き続き重要であるという考えの表れである。

Q：先程の話の中で、今後、純利益の概念を検討してそれが上手くまとまらなかった場合、純利益を無くす可能性があるというコメントがあった。それに関連して、FASBはSFAS第130号の公開草案を出した時点（基準の公表は1997年）で1計算書方式を求めていたという話もあったが、そこでいう1計算書というのは、純利益を無くした包括利益のみの1計算書なのか、それとも純利益プラス包括利益の両者が併存する1計算書であるのか。

それから、IASBの理事の方には包括利益ファンダメンタリストのような方が非常に多いと考えているが、FASBの理事の方はどのような思想の方が多いのか。

A：FASBにおける、1997年頃の1計算書方式に関する議論は、純利益を残すことを前提とした1計算書の話だった。

ある学者が、1計算書方式、2計算書方式、それから持分変動計算書方式を使い、全く同じ数字を使った財務諸表でアナリストにバリエーションをしてもらった研究を行った。その結果、1計算書方式の場合にその他包括利益項目を使用したが、他では使われなかったという結果が出た。理論的には同じ情報が提供されているので、表示方法によってアナリストが使う情報に違いは生じないはずである。しかし、その限られた実験の中では違いが出た。実験の精度がどの程度なのか判断できない部分もあるが、1計算書方式により情報を示すことでユーザーがその他包括利益項目を適切に使用するのであれば、1計算書方式が望ましいということになる。1計算書方式のみを求めるFASBの暫定合意は現在も有効であるが、これに対する一定の支持はある。

包括利益の考え方について、FASBの場合ではいわゆる資産負債アプローチを使い、包括利益を株主との取引以外から生じる資産負債の変動と定義している。純利益を構成する項目とその他包括利益を構成する項目の間に基本的に差はないというところから概念がスタートしている。このような観点から見れば、表示も分ける必要が果たしてあるのか、あるいはリサイクリングも果たして必要なのかといった疑問が生じるのも事実である。

現在、FASBとIASBで概念フレームワークをもう1度見直そうというプロジェクトが進行しているが、その中では収益費用の定義がおかしいといった声は特段挙がっていない。議論はこれからだが、それほどこの議論について時間は費やされないのではないかというのが個人的な感覚である。

純利益を批判する意見としては、資産と負債の変動を2回カウントするのでおかしいという意見や、純利益とその他包括利益を識別する明確な規準がないという意見がある。純利益を支持するFASBのボード・メンバーもいるが、彼らはできるだけ明確なかたちで純利益を認識するための規準を作ることが必要であることを認識している。

純利益を残すとした場合、明確な規準が定義されてしまうと、現在の純利益の数字とは若干変わってしまう可能性がありうる。したがって、現在の純利益を正当化しようとするのは少々難しいかもしれない。

Q： もう一度、純利益が現在のものと異なるかもしれないということについて説明して下さい。

A： 純利益を認識するための規準を明確にすることに成功したとしても、その結果出てくる純利益あるいはその数字というものは、その内容やタイミングにおいて現在私たちが見ている純利益と全く同じになるとは限らないということである。

Q： 今の話は、資産負債アプローチによると、極めて単純に考えれば、資産マイナス負債が純資産（エクイティ）となり、その増減が利益となる。しかし、その利益については純利益とその他包括利益の区別が非常に曖昧である。したがって資産負債アプローチを採用する以上、論理的には包括利益1本になるという理解でいいのか。

A： それはかなり極論だと思う。例えば、資産負債の増加の中にも公正価値の変動、要するに評価替えて動いた資産もあれば実際にもと交換して動くものもある。それらを評価替えだけで未実現（キャッシュに変わっていないもの）のものという観点をを用いて、取引による増加と評価替えによる増加の区別をするといったように、何らかのかたちで分けることができれば、純利益ないしなんらかの小計を残すことはできるかもしれない。

以上

図1

完全な1組の財務諸表 の相互関係

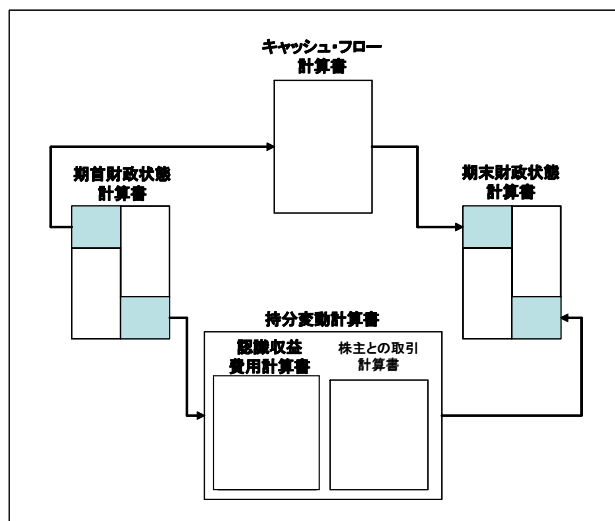


図2

1 計算書方式と 2 計算書方式



一計算書方式

認識収益費用計算書	
売上高	XXX
売上原価	XXX
XXX	XXX
...	...
XXX	XXX
当期損益	XXX
その他の認識収益費用	XXX
総認識収益費用	XXX

二計算書方式

損益計算書	
売上高	XXX
売上原価	XXX
XXX	XXX
...	...
XXX	XXX
当期損益	XXX

認識収益費用計算書	
当期損益	XXX
その他の認識収益費用	XXX
総認識収益費用	XXX

図3

組替修正の例



	前々期	前期	当期
営業損益	10	10	10
有価証券売却益			30
損益(純利益)	10	10	40
その他			
認識収益費用	10	10	10
組替修正額			-30
総認識収益費用	20	20	20
	売却可能有価証券の時価が10増	売却可能有価証券の時価が10増	売却可能有価証券の時価が10増。期末日に売却。