



2009年1月15日開催

IASB/FASBの提案する財務諸表の表示について

ASBJ（企業会計基準委員会）

主任研究員 荻 原 正 佳
専門研究員 又 邊 崇

目 次

- | | |
|--------------------|------------|
| 1. はじめに | 4. 財務諸表の注記 |
| 2. 財務諸表の表示の目的及び原則 | 5. 質疑応答 |
| 3. 目的及び原則と各財務諸表の関係 | |

1. はじめに

(1) 背景

財務諸表の表示のプロジェクトは、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の共同プロジェクトにより進められている。プロジェクトはフェーズA、B、Cに分かれている。フェーズAは2007年に国際会計基準（IAS）第1号の改訂として行われた。フェーズAでの最大の改正点は、包括利益を所持変動計算書に記載する方式を廃止したことであり、現在は一計算書方式と二計算書方式のどちらかの選択となっている。

今回のディスカッションペーパーは、フェーズBの検討内容を取り扱うものとなっている。そして、本ディスカッションペーパーは、コメント期間にフィールドテストが行われる。この結果も参考にしながら、今後の基準案の作成を進めることとなっている。

(2) 本プロジェクトの目的

財務諸表の表示のプロジェクトの目的は、財務諸表における表示の構成及び表示に関する指針を提供する会計基準を開発することである。本ディスカッションペーパーの1.11項から1.17項にかけて、現状に対する問題意識が紹介されている。その中で財務諸表の首尾一貫性が不足しており、言い換えれば計算書同士のリンケージが足りないのではないかという点、及び分解が不十分ではないかという点が紹介されている。

(3) プロジェクトの範囲

本ディスカッションペーパーの適用対象企業からは、非営利組織及び非公開企業が除かれている。

本ディスカッションペーパーの内容は、財務諸表をどのように行項目やカテゴリーに集約して、どのように小計や合計を出すかが論点となっている。そして、新しい注記の導入の可能性、既存の開示規定の見直しの必要性、及びセグメント情報についての見直しが必要となる可能性がある」と指摘されている。

中間財務諸表（本決算以外の財務諸表、四半期を含む）については、フェーズCで取り扱うこととされており、まだ検討が着手されていない。また、一株当たり情報については範囲外として別途検討をすることになっている。マネジメントコメントリーやMD&Aについては、財務諸表の外となることから範囲外とされている。他の会計基

準で示されている認識や測定についても取り扱わないこととされている。

具体的には、現在の純利益に入れる項目とその他の包括利益に入れる項目に分けられることについては現状どおりとなる。その他の包括利益が実現した時に、純利益へ組み替えるリサイクリングの仕組みについても現状どおりとなる。この点、このプロジェクトの途中経過として利益のリサイクリングというシステムをやめて純利益を廃止するという暫定的合意がされていた。しかし、米国でIFRSを採用するという動きに関連して、2011年中頃までにIASBとFASBのMoU（覚書）対象項目の検討を完了させるという合意がなされた。そこで、難航が予想される要素を省くため、ある程度目途が立ちそうな項目に絞って検討することとなった。その結果として、純利益やリサイクリングの廃止という論点には触れないという決定がされている。

2. 財務諸表の表示の目的及び原則

(1) 財務諸表の表示の目的

以下の3つを財務諸表の表示の目的として挙げており、これを達成するようにデザインしていく構成となっている。

- (a) 企業の活動の一体性のある財務的な像を描写する。(一体性の目的)
- (b) 企業の将来キャッシュ・フローを予測する上で有用となるように、情報を分解する。(分解の目的)
- (c) 利用者が、期限到来前に財務上のコミットを履行し、事業機会に投資する企業の能力を評価するのに役立つ。(流動性及び財務的弾力性の目的)

特に強調されているのが、一体性の目的である。一体性のある財務的な像とは、財務諸表間の項目の関係が明瞭で、さらに財務諸表が可能な限り相互に補完しあっていることを意味している。現状の財務諸表に対する不満として挙げられている首尾一貫性の不足に対して、財務諸表間の一体性を高めることでこれに対応しようとしている。例えば、現状では営業利益と営業キャッシュ・フローの比較が困難なのでこれを容易にしていこうという考えや、正味営業資産利益率というような比率を出すために財政状態計算書（バランスシート）の方でも営業という区分けで資産と負債を分けることで、これを計算しやすくするという考えが示されている。

分解の目的とは、企業が将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価する上で有用となるように情報を分解しなければならないということである。類似したものは集約し意味のある合計を計算すると共に、違うものは分けるということの意味している。

流動性及び財務的弾力性の目的とは、期限到来時に財務上の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、即ち支払能力と必要な投資に十分な資金を確保できる能力を示さなければならないというものである。財務的弾力性とは、単に債務を返済できるだけでなく、積極的な投資ができるような資金を確保できるかという意味である。

(2) 財務諸表の表示及び関連する適用指針

一体性のある表示をするために、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、行項目の表示及び順序を揃えなければならない（表1参照）。理想的には科目単位で各計算書の表示を揃えてしまうべきだとしているが、現実的にはそこまでは無理だと考えられる。

セクション及びカテゴリーへの情報の区分の基本として、事業と財務に区分する。即ち、価値創造活動とそのため資金調達の活動を分ける。そして、事業活動の中を営業活動と投資活動に分ける。現在のキャッシュ・フロー計算書では、投資活動に有形固定資産といった設備投資が入っているが、今回提案されているものでは有形固定資産は事業用資産となるため、営業の区分に含まれることになる。

このように、現在のキャッシュ・フロー計算書の区分からヒントを得た区分方法であるが、営業と投資の内容が現在の区分とは異なるものになる。資金調達は、オーナーからのものとオーナー以外からの借入などに分けることになる。廃止事業についても区分して表示するという提案がされている。法人所得税（インカムタックス）に関する情報については、財政状態計算書とキャッシュ・フロー計算書では独立した区分とするが、包括利益計算書では従来どおりのやり方を維持し、継続事業からの利益に関する税金だけを法人所得税として独立させ、廃止事業とそ

の他の包括利益は税引後の表示にするものと提案されている。したがって、現在の純利益の表示は維持するものとされている。

表1 3つの計算書

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
事業 ・営業資産及び負債 ・投資資産及び負債	事業 ・営業利益及び費用 ・投資利益及び費用	事業 ・営業キャッシュ・フロー ・投資キャッシュ・フロー
財務 ・財務資産 ・財務負債	財務 ・財務資産からの収益 ・財務負債からの費用	財務 ・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	継続企業（事業及び財務）に対する法人所得税	法人所得税
廃止事業	廃止事業、税金控除後	廃止事業
	その他の包括利益、税金控除後	
所有者持分		所有者持分

(3) 意味のある小計の表示

理解に有用で3つの計算書で首尾一貫して表示されるなら、小計を追加できるとされている。

(4) セクション及びカテゴリーにおける情報の分類

セクションは、大項目となるもの（事業、財務、法人所得税、廃止事業、所有者持分等）を指す。カテゴリーはセクションの中の細分類であり、事業セクションは営業と投資に分けられ、財務セクションは財務資産と財務負債に分けられる。

ある項目をどのセクションとカテゴリーに分類するかは、企業内で用いられている方法を最もよく反映するように行う。これは、経営者がどのようにそれぞれの活動を見ているかに依存することになる（マネジメントアプローチ）。この方法は、セグメント情報の開示でも用いられている考え方で、このディスカッションペーパーでも同じく採用される。

一体性のある表示をするため、資産と負債の財政状態計算書での分類と同じセクション・カテゴリーで、関連する損益やキャッシュ・フロー項目を包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書に表示しなければならない。

(5) 各セクション及びカテゴリーの定義付け

各セクション及びカテゴリーの分類は、マネジメントアプローチに委ねられている部分があるが、大枠でディスカッションペーパーに定義されている。

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ているものを含める。事業セクションの中の営業カテゴリーには、経営者が事業を行う主要な目的と関連すると考えているものを含める。

投資カテゴリーには、事業の主要な目的と関連しないと考えられるものを含める。よって、企業によっては、投資カテゴリーに含まれるものが非常に少ない場合も考えられる。

財務セクションは、財務資産カテゴリーと財務負債カテゴリーに分ける。財務セクションは資金調達活動に関連するものであり負債だけが該当するとも考えられるが、一部の資金調達と非常に密接に関連した資産（トレジャリーアセット）運用もあるのではという主張もあり、財務セクションに資産が入ることもあり得る形になっている。

どのセクションに含めるか明確でないものは、事業セクションの中の営業活動に含めることになる。

廃止事業セクションは、現行の米国及び国際財務報告基準では損益計算書だけにある区分でバランスシートにはないが、改正の目的に基づき本ディスカッションペーパーでは財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書にも区分を設けることとしている。

法人所得税セクションに関連して、包括利益計算書では先ほど示したように法人所得税の配分が行われる。即ち、財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書では法人所得税関連項目を各セクションへ配分せず法人所得税セク

ションに含めるが、包括利益計算書では継続企業に関する法人所得、廃止事業セクション及びその他の包括利益セクションに配分する。

マネジメントアプローチによる企業の各項目の分類方法は会計方針に該当するため、注記による説明が求められる。

追加的な分類指針としては、次のようなものが示されている。現金はどのセクションの活動にも利用できることから財政状態計算書上、原則として単一の行項目となる。ただし、現金をセグメントごとに管理しておりセグメントごとに機能が異なる場合には、複数のカテゴリーで表示されることもある。退職給付の資産及び負債は単一のカテゴリーでなければならず、特に営業カテゴリーに含まれると思われる。一体性の目的から退職給付に関する損益やキャッシュ・フローも営業カテゴリーになるとと思われる。未払配当金は、現行どおり負債として分類される。従って、未払配当金及び支払のキャッシュ・フローは、所有者持分ではなく財務負債カテゴリーに含まれる。しかし、フローは包括利益計算書へ入れることはできず持分変動計算書に含まれる。これは一体性の例外になるとと思われる。

3. 目的及び原則と各財務諸表の関係

(1) 財政状態計算書

企業は財政状態計算書の資産及び負債を、営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーで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とされている。現在は流動・非流動といった営業循環基準に基づいて分類されているが、本ディスカッションペーパーでは短期か長期かという1年基準で開示するように変更されている。この場合の1年基準は、資産・負債の契約上の期日、予測される実現日又は決済日が報告日から1年以内になる場合に短期になるとされる。言い換えると、契約上の期日、予測される実現日又は決済日のいずれか短い方を基に区分する。従来の営業循環基準から、契約上の満期も考慮して長短分類する理由として、営業循環基準よりも1年基準の方が単純なことが挙げられている。

ただし、流動性に基づく表示でより目的適的な情報が提供される場合は、この分類から除かれる。例えば、銀行業を営んでいる企業では流動性に基づく表示が行われるのではないかと考えられる。流動性に基づく表示では、流動性の高い順又は低い順で表示しなければならないと、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。

また、全ての企業は、財務諸表の注記で長期契約資産・負債の満期に関する情報を表示しなければならない。従って、一般企業では、長期資産・負債について満期情報を注記することになり、銀行業のように流動性に基づき財政状態計算書を表示している場合には、短期資産についても満期情報を表示しなければならないことになる。

財政状態計算書での現金同等物は、他の短期投資と同様に表示されなければならない。そして、企業はいかなる有価証券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。現状では、現金及び現金同等物を一行で表示しているが、現金同等物はこれから除かれると思われる。言い換えると、現金同等物は現金の一部ではないというように概念が変更されている。これは、IASBとFASBが、財政状態計算書に表示される現金金額から現金同等物を除外することが、流動性及び財務的弾力性の目的の達成により役立つと結論づけたためである。その理由として、現金を企業に投資する投資家、債権者などは提供した現金の返還と共にそれに対するリターンを期待することが挙げられている。

企業は、類似資産・負債であっても異なる測定基礎によって測定されるものは分解し、財政状態計算書において異なる行項目で表示しなければならないとされている。この例として、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て1つの行項目としてはならないことが挙げられている。

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、資産合計及び負債合計を開示しなければならない。例えば、財政状態計算書では、事業、投資、財務などのセクションごとに資産と負債の純合計が示されるため、総資産合計及び総負債合計は表外で別に示すことがディスカッションペーパーに例示されている。

(2) 包括利益計算書

現状のIAS1号では一計算書方式と二計算書方式の2つが選択適用できるが、本ディスカッションペーパーでは

単一の包括利益計算書に統一するとの提案がされている。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、その他の包括利益の項目は他のセクション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。また、当期の純利益の小計を表示しなければならない、さらに当期の包括利益の総額も表示しなければならない。

連結子会社の為替換算調整勘定を除いて、その他の包括利益の各項目は営業、投資、財務活動に関連するかどうかを特定して示さなければならない。例えば、「売却可能有価証券の未実現損益（投資）」というようにカテゴリーを明示することになる。連結子会社の為替換算調整勘定は、このように特定する必要はないが、関連会社に関するものはカテゴリーとの関連を示さなければならないことになる。

リサイクリングは、本ディスカッションペーパーにおいても、しなければならないものとされている。

IASBとFASBが包括利益の表示は一様式のみを採用すべきとの結論に至った理由として、単一の包括利益計算書を表示することで財務諸表の比較可能性が改善することが挙げられている。その他の包括利益の表示については、認識及び測定も検討しなければならないため、今回のプロジェクトの範囲外とすると結論づけられている。純利益を廃止するというような目標も掲げられていたが、最終的にはMoUプロジェクトを2011年までに達成するために純利益が残っている。

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、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とされている。また、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、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。場合によっては、性質別情報の一部または全部を財務諸表に注記できる。例えば、本体で「売上原価」の内訳として「間接費・輸送費」とその金額が示されている場合に、「間接費・輸送費」をさらに細かく分解する例が挙げられている。

企業に機能別または性質別に区分されていない性質の収益費用項目があり、このような項目を区分表示することによって、企業の将来キャッシュ・フローを予測する情報の有用性が高まる場合も、包括利益計算書では区分して表示しなければならない。例えば、営業カテゴリーを「売上」「売上原価」「販売費」というように機能別に分類している場合に、これらの分類の中に入れてしまうと、かえって誤解を招く項目として、主たる事業とは関係のない「有形固定資産売却益」を「その他の営業収益（費用）」という機能を表示しない分類に入れることが挙げられる。

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は、既存の会計基準を適用しなければならない。この結果、法人所得税セクションに追加して、廃止事業セクション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ことがある。しかし、企業は事業セクション、財務セクションまたはこれらの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。基本的には法人所得税セクションに記載する。

企業は外貨建取引による差損益を、その発生させた資産及び負債と同じセクション・カテゴリーに表示しなければならない。これは一体性の目的からすると、資産・負債から生じた為替差損益についても、これに関連させて包括利益計算書に表示しなければならないとするものである。

(3) キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書では、期首現金残高と期末現金残高を調整するものとされており、現金同等物は含まれない。

現行のキャッシュ・フロー計算書では、現金同等物に対する現金支出と現金収入を示していない。仮に今回の提案に従って現金の範囲から現金同等物を除いたとしても、現行のキャッシュ・フロー計算書の作成指針に従って回転が速い現金と現金同等物の受払いの純額表示が認められることで、表示の項目はそれほど増えないと予測される。

本ディスカッションペーパーでは、直接法による表示が提案されている。その理由として、一体性の目的と整合しており、将来キャッシュ・フローの金額・時期・不確実性の評価にとって有用で、流動性及び財務的弾力性の目的に整合するという点が挙げられている。間接法にも財務諸表の利用者の多くが純利益から営業キャッシュ・フローの合計を調整するような情報を要求しており有用という長所があるが、キャッシュ・フロー計算書の行項目から包括利益計算書の行項目までの調整表を作成することで、間接法の情報ニーズにも対応することとしている。

(4) 所有者持分変動計算書

現行と特に大きな変更はない。

(5) バスケット取引

例えば、取得企業が被取得企業の持分金融商品を現金で100%取得する場合に、現金の金額を事業や投資などに分類しなければならないか（バスケット取引）という点について、IASBとFASBともに今回のディスカッションペーパーでは結論を示さず、意見を求める状況になっている。具体的には、バスケット取引の影響について、一つの区分とするか、それぞれの区分に分類するかという点を質問として挙げている。

4. 財務諸表の注記

(1) 分類に関する会計方針

会計方針に関して、企業は営業、投資、財務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。

(2) 営業循環期間

営業循環期間が1年を超える企業は、財務諸表の注記でそれを説明しなければならない。

(3) 契約上の満期日明細表

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、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。また、全ての企業は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) 非現金活動に関する情報

企業は重要な非現金活動に関する情報を注記しなければならない。

(5) 調整表

キャッシュ・フローを包括利益に調整し、以下の構成要素に分解する明細表を注記しなければならない。

- (a) 所有者との取引以外の収入又は支出
- (b) 発生計上項目
- (c) 継続的に公正価値で再測定している資産及び負債の変動
- (d) 公正価値で測定されているもの以外の再測定による変動

調整表における調整項目は、大きく再測定以外と再測定の項目に分ける（表2参照）。また、現金構成要素と発生計上項目の構成要素にも分ける。現金構成要素はキャッシュ・フロー計算書の金額となる。

発生項目の構成要素は、C列、D列、E列に分ける。C列には、棚卸資産の購入及び生産、受取債券及び支払債務の発生などの発生項目及び減価償却などの規則的な配分を含める。D列には、売買有価証券の価値の変動、有形固定資産の再評価（IAS16）などの継続的な公正価値の変動・再評価が含まれる。E列には、棚卸資産やのれんの減損、為替換算調整勘定などのその他すべての再測定項目が含まれる。（左からA列はキャッシュ・フロー計算書での行項目の表題（表示科目）、B列にはその金額、C、D、E列が調整項目、F列が調整後の包括利益計算書での金額、G列が包括利益計算書での行項目の表題となる。）

表2 調整表

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、配分及びその他	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

5. 質疑応答

Q： そもそも包括利益計算書でその他の包括利益の項目を実現利益と同じように重要視して表示せよというのは、ある意味で時価会計の強化と思われるが、それと同時に世界で進んでいる時価会計の緩和とは相矛盾する方向であるとも思われる。このディスカッションペーパーには時価会計以外の重要なものも含まれているが、時価会計の緩和と包括利益がどのように関係するのか。

A： IASBによる時価会計の緊急対応は時価会計の一部の緩和ではあるが、全体的な流れとして時価会計を減らしているわけではないと思われる。IASBの対応は区分の変更を従来よりも緩めたものであり、時価会計自体を止めたわけではない。そこで、IASBでは時価会計の緩和と包括利益について、その関係をあまり意識していないと思われる。

Q： 現金と現金同等物を分けるという議論が出てきた背景はどこにあるのか。おそらく現金同等物の中に流動性のないものや含み損益の生じるものが混ぜられていたという問題があるのではと考えているが、具体的な背景があればどのようなものか。

また、現金について紙幣を大量に手元に持っている会社はなく、当座預金などは含めても良いと思われるが、どれ位の範囲が現金同等物ではなく現金とみなされるのか。

A： 現金同等物の概念を現金としない理由は、客観性の確保の観点ではないかと思われる。現金と現金同等物が一行で表示されることは望ましくないと指摘されている。現金の範囲は基本的に手持現金と要求払預金と考えられている。

Q： キャッシュ・フロー計算書から包括利益計算書への調整表の項目として、キャッシュ・フローに含まれない評価性のもののうち、在庫評価損、のれんの減損、固定資産の減損などの当期純利益に含まれる項目と、その他の包括利益に含まれる項目があると思われる。当期純利益に含まれるものとその他の包括利益に含まれるものは、調整表の調整項目としてどのように分類されるのか。

A： 例えば、当期純利益までの項目である棚卸資産の評価損やのれんの減損損失はその他の再測定項目E列に入るが、その他の包括利益項目である為替換算調整勘定もその他の再測定項目という点で変わりはなくE列に入る。

Q： 今後は当期純利益の中で時価評価を強化していく方向性と、その他の包括利益項目の中にどのような評価項目を挙げていくかという議論もあると思われる。他社と売買したものは当期純利益に含まれるのは明らかだが、売買していなくても当期純利益に含まれるものがあることから、今後の包括利益の枠組みの中でどちらに計上するかという判断はどのようになるか。

A： 今回のディスカッションペーパーでは認識や測定を扱っておらず、どちらに計上するかについては個々の会計基準で判断するということになる。

Q： 財政状態計算書に分類して表示するが、不動産のように投資目的なのか営業目的なのか用途が変更される場合の表示は取り決められているのか。

A： マネジメントアプローチに従い、その時に経営者がどのように判断しているかを反映する。利用目的が変わった場合には振替という可能性があると思うが、主たる事業目的に関連しているかどうかで営業と投資に分かれるため、どこで分けるかは経営者の判断が反映される。

Q： そのような分け方に恣意性が生じないのか。

A： マネジメントアプローチである以上は、ある程度の恣意性の余地は残る。ただ、分類の方針は注記で表示されるため、変更については財務諸表で明らかになる。

Q： このディスカッションペーパーは早くていつ頃から適用されるか。また、IASBとFASBというところからすれば米国やEUの企業に適用されるものであるが、コンバージェンスにより日本も近い将来はこのような表示になるのか。

A： まだディスカッションペーパーの段階で細かいところまで詰められていないため、はっきりとした時期の情報は持っていない。難しい問題もあるため、2011年6月頃という目標一杯までかかっても不思議はないと思っている。日本の対応は、確定する前に国内でもディスカッションペーパーを出して議論していくことを考えているが、IASB及びFASBで確定してから適用開始になるまでの間に、国内の基準を作成していくことが東京合意で合意されている。

Q： ASBJが2010年末にまとめる基準では、このディスカッションペーパーの内容が反映されることはあるか。また、本ディスカッションペーパーではフィールドテストが行われるとされているが、日本企業で参加するところはあるのか。

A： ASBJの基準開発予定としては、このディスカッションペーパー（フェーズB）の内容が確定したものではなく、2011年より前に対応することはないと思われる。フェーズAの段階での包括利益の表示などについて日本ではまだ対応していないため、この部分について先行して対応することが考えられる。

フィールドテスト参加企業については、結果的に何社かが応募した。参加企業が実際に財務諸表を作成し、提出されている状況である。

Q： 純利益の表示や調整表を詳細に出すことは有用と思われるが、このディスカッションペーパーの中で、サプライズであったり、日本企業で一番議論になるのはどのような点か。

A： ASBJで議論の途中経過をフォローしていたため、ディスカッションペーパーに対しては特にサプライズはない。

議論になりそうな点は、キャッシュ・フロー計算書の構成で設備投資が営業に含まれるために営業の合計が変わることが挙げられる。また、包括利益計算書での機能別分類や性質別分類について、現在でも販売費及び一般管理費の内訳は連結で開示されているが、連結の製造原価は開示されていないため負担になる可能性が挙げられる。連結ベースでの製造原価の報告のために新たにシステムを導入すると、日本企業にとって大きなコストになるのではないかと。また、キャッシュ・フロー計算書で直接法を強制することや膨大な調整表の作成も難しいと思われる。

個人的な見解としては、当期純利益廃止の目標が掲げられていたが、結果的にリサイクリングを伴う当期純利益が残った点が良かった。

Q： 調整表の作成は非常に細かく、キャッシュ・フローの直接法にしても実務的な企業の負担が考慮されていないと思うが、この点はどうか。必要であるから生のデータを出させるという視点が強すぎ、企業の負担という視点からはどうか。

A： 一体性の目的の観点から、キャッシュ・フロー計算書は包括利益計算書と構成が揃う直接法がよいとの判断が優先されている。あくまで見せ方にこだわっているのであって、生のデータを出させること自体を重視しているわけではなさそうである。キャッシュ・フローの情報を直接集計して作成することは難しいが、調整表のキャッシュ・フロー計算書から包括利益計算書への流れとは反対に、包括利益計算書の方から調整して直接法のキャッシュ・フロー計算書を作成することも想定していると思われる。それであっても手間がかかるもので

はあるが、ディスカッションペーパーでは有用性の観点から作成すべきとしている。実際にどれ位の負担になるかは、フィールドテストで情報を得るつもりと思われる。日本企業の反応を見ても、作成するのは大変という声を聞いている。

以上