

平成 21 年 7 月 10 日  
企業会計基準委員会

## 「財務諸表の表示に関する論点の整理」の公表

### コメントの募集

我が国の財務諸表の表示に関する会計基準としては、「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」などがあります。

企業会計基準委員会では、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会 (IASB) と共同で公表した「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)を踏まえ、財務諸表の表示の見直しについて検討を重ねてきました。この検討の中には、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という短期的に対応を検討している論点のほか、平成 20 年 (2008 年) 10 月に IASB 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) から公表されたディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」(以下「DP」という。)に対応して中長期的な視点から検討を行っている論点が含まれています。

今般、これらの財務諸表の表示の見直しに関する論点について、広く一般から意見を求めることを目的とした標記の論点の整理 (以下「本論点整理」という。)の公表が平成 21 年 7 月 2 日の第 180 回企業会計基準委員会において承認されましたので、本日公表いたします。

本論点整理の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本論点整理で取り上げた論点等につきご意見がある方は、平成 21 年 9 月 7 日 (月)までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメント等を当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール : hyouji-ronten\_2009\_asbjdp@asb.or.jp  
ファクシミリ : 03-5510-2717

## 本論点整理の概要

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本論点整理を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な議論のために本論点整理をお読みくださいますようお願い申し上げます。なお、本論点整理は第 1 部と第 2 部で構成されており、それぞれの検討の進め方に関する提案内容が異なっている点にもご留意ください。

## 目 的

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、IASB 及び FASB により平成 20 年（2008 年）10 月に公表された DP 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、IASB 及び FASB に対して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。

## 本論点整理の構成

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。

第 1 部は、財務諸表の表示に関する現行の国際的な会計基準<sup>1</sup>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に検討することが適切であるという考え方にに基づき、今後の検討の進め方の整理を行っている。

第 2 部は、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おり、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市場関係者からのコメントを求めるとを目的としている。

## 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

包括利益の表示を行うべきかどうか、表示する場合にはどの計算書に表示するかを中心に検討を行っている。純資産と包括利益との間のクリーン・サープラス関係を明示することは、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資する

---

<sup>1</sup> IAS 第 1 号「財務諸表の表示」及び 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」を主な対象としている。

と考えられることから、包括利益の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。

#### **【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**

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べきかどうか、区分表示とした場合の非継続事業の定義、具体的な表示方法及び内訳情報等の開示を中心に検討を行っている。近い将来に廃止することが予定されている事業の損益を今後も継続すると見込まれている事業の損益と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。

#### **【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**

売却目的で保有する非流動資産及び処分グループを、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中心に検討を行っている。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、【論点 2】の区分表示と併せて導入を検討することが考えられる。

#### **【論点 4】損益の段階別表示**

損益計算書における損益の段階別表示に関して見直しを行うかどうかについて検討を行っている。特別損益項目に関して従来から問題点の指摘はあるものの、経常利益を含む損益の段階別表示の見直しは、IASB と FASB が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、短期的に対応せず、第 2 部で取り扱われている論点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 5】損益項目の性質別開示**

損益計算書又は注記における損益項目の性質別開示について検討を行っている。我が国では、損益項目の性質別開示は定められておらず、性質別開示に対するニーズも想定されるものの、IASB と FASB が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、短期的に対応せず、第 2 部で取り扱われている論点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**

貸借対照表における流動と固定の区分及び最低限の表示科目について、検討を行っている。国際的な会計基準と比較した場合、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 が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、短期的に対応せず、第 2 部で取り扱われている論点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

財務諸表の一般的特性等に関する定め（適正な表示、継続企業の前提に関する注記、離脱の定め<sup>2</sup>など）について検討を行っている。継続企業の前提に関する注記については、IFRSと同様に米国でも会計基準で定める方向で検討が進められていることもあり、本論点整理へのコメントを踏まえて対応を検討することが適当と考えられる。また、IFRSで設けられている離脱の定めについて、我が国の会計基準では米国会計基準と同様に定めがないなどの相違はあるものの、現時点で導入を必要とする状況にないため、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。

### （参考1）包括利益の表示のイメージ（第1部の【論点1】）

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つための例示であり、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			
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 <sup>3</sup>	
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>

<sup>2</sup> 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（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）ことを定めている。

<sup>3</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については考慮していない。

(2) 連結財務諸表<sup>4</sup>

< 連結損益計算書 >

売上高	10,000
-----	
税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	(900)
少数株主損益調整前当期純利益 <sup>5</sup>	1,300
少数株主利益	(300)
当期純利益	1,000

< 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>6</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	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>7</sup>	100	700
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	

<sup>4</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>5</sup> IFRSではprofit or loss、米国会計基準ではnet incomeに相当する。

<sup>6</sup> ここでは、その他の包括利益の内訳は省略している。

<sup>7</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。

### <コメント提出者への質問>

本論点整理の第1部では、コメントを提出される方の便宜のため、現行の国際的な会計基準との差異についての短期的な対応の要否を問うという観点で、次のような質問を掲げておりますが、コメントの対象をこれらに限定するのではなく、また、すべての項目に回答する必要もありません。なお、コメントには具体的な理由もご記載ください。

## 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（適正な表示、継続企業の前提に関する注記、離脱の定めなど）の中で、短期的に見直しが必要と考えられる項目はありますか。

## 第2部 IASB と FASB の予備的見解における主な論点

第2部では、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、財務諸表の表示の目的、事業セクションと財務セクションの区分、マネジメント・アプローチ、各セクションにおける資産及び負債の純額表示、キャッシュ・フロー計算書の直接法による作成などの論点について、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付した上で、コメントを求めている。本論定整理には参考としてDP の要約を付しているが、DP 全文の日本語訳及びIASB に提出したコメント全文についても、当委員会のホームページ<sup>8</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。

### (参考2) DP で提案されている各計算書の構成案

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> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 営業資産及び負債</li> <li>● 投資資産及び負債</li> </ul>	<b>事業</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 営業収益及び費用</li> <li>● 投資収益及び費用</li> </ul>	<b>事業</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 営業キャッシュ・フロー</li> <li>● 投資キャッシュ・フロー</li> </ul>
<b>財務</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務資産</li> <li>● 財務負債</li> </ul>	<b>財務</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務資産からの収益</li> <li>● 財務負債からの費用</li> </ul>	<b>財務</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務資産キャッシュ・フロー</li> <li>● 財務負債キャッシュ・フロー</li> </ul>
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

<sup>8</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)

### <コメント提出者への質問>

本論点整理の第2部では、コメントを提出される方の便宜のため、DPに対する中長期的な検討の方向性を問うという観点で、次のような質問を掲げておりますが、コメントの対象をこれらに限定するものではなく、また、すべての項目に回答する必要もありません。なお、コメントには具体的な理由もご記載ください。

## **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となります。

### **【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となります。

### **【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となります。

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となります。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となります。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。

以 上