



解説

IASBの公開草案「財務諸表の表示」のスタッフ・ドラフトの概要

企業会計基準委員会 専門研究員 また べ たかし 又邊 崇

I はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2010年7月1日、財務諸表の表示に関する公開草案のスタッフ・ドラフトを公表し、米国財務会計基準審議会（FASB）も同日、ほぼ同内容のスタッフ・ドラフトを公表している。スタッフ・ドラフトは、2010年4月の共同会議までの両審議会の暫定合意を反映しているものの、公開草案が公表され、コメントの募集、再審議を経て、両審議会が最終基準を公表するまでは、国際財務報告基準（IFRS）及び米国会計基準の実務は変更されない。

財務諸表の表示プロジェクトは、IASB及びFASBの共同プロジェクトであり、情報が財務諸表においてどのように構成・表示されるかを改善する共通した基準の確立を目的としており、IASBは、フェーズAで到達した決定（完全な1組の財務諸表の構成内容等）を2007年9月にIAS第1号「財務諸表の表示」に取り込んでいる¹。現在、本プロジェクトは、①IAS第1号及びIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の置

換え、②その他の包括利益（OCI）の表示、③非継続事業の表示の3つの分野を対象としている。両審議会は、①について、2008年10月にディスカッション・ペーパーを公表し、2010年第2四半期に公開草案の公表、2011年6月までの最終基準化を予定していた。しかし、2010年6月の両審議会の進捗報告書²によると、さらに関係者から意見を聴取するため追加的なアウトリーチ活動を実施することとし、2011年第1四半期での公開草案の公表、2011年第4四半期での最終基準化を目標とする計画に変更している。この変更のため、2010年第2四半期に公表を予定していた公開草案に代えて、スタッフ・ドラフトを今回公表している。また、②と③については、①とは切り離して別途検討しているため、スタッフ・ドラフトによる既存の基準の変更の対象とはしていない³。

以下では、IASBのスタッフ・ドラフトに基づいて、提案内容と現行IAS第1号及び第7号との主要な相違点を中心に解説するが、両審議会の間で合意に至らなかった論点があることから、FASBのスタッフ・ドラフトとの主要な相違点についても

言及することとする。

II 範囲

本スタッフ・ドラフトは、①IAS第26号「退職給付制度の会計及び報告」の範囲内の給付制度が作成する財務諸表、②IAS第34号「中間財務報告」に従って作成される要約式中間財務諸表の構成と内容（ただし、適正表示とIFRSへの準拠、発生主義会計、重要性及び相殺に関する規定を除く）を除き、すべての企業に等しく適用される。

III 完全な1組の財務諸表

完全な1組の財務諸表は、以下の計算書で構成される。完全な1組の財務諸表において、各計算書は、同等の明瞭性をもって表示しなければならない。

- (a) その会計期間の期末の財政状態計算書
- (b) その会計期間の包括利益計算書
- (c) その会計期間のキャッシュ・フロー計算書（statement of cash flows）
- (d) その会計期間の所有者持分変動

計算書

- (e) 重要な会計方針の要約及び他の説明情報で構成される注記
- (f) 前期（要求される比較期間）の比較情報（最低限、2つの財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書、所有者持分変動計算書及び関連する注記）
- (g) 企業が会計方針を遡及適用する場合、財務諸表項目を遡及して修正再表示を行う場合、又は財務諸表項目の組替えを行う場合、要求される比較期間の期首の財政状態計算書

(g)の場合、最低限、3つの財政状態計算書、2つの他の計算書及び関連する注記（期首の財政状態計算書に関連する注記開示を除く）を表示することになる。具体的には、当期末、要求される比較期間末、要求される比較期間期首における財政状態計算書を表示する。

なお、名称が適切に計算書を表示している場合に限り、上記以外の名称を計算書に使用することができる。例えば、「貸借対照表」、「キャッシュ・フロー計算書（cash flow statement）」、「純損益及びその他の包括利益計算書」、「株主持分変動計算書」である。

IV 財務諸表の表示の一般的特性

1. 財務諸表の表示の目的

企業が財務諸表で情報をどのように表示するかは、その情報を企業の外部者に対して効果的に伝達する上で重要である。効果的な財務諸表の表示により、企業の一体性のある財務の全体像を明確に伝達するように体系化された分解情報が提供される。

2. 中核となる財務諸表の表示原則

企業は、財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローの構成要素を説明するために情報を分解し（分解の原則）、かつ、企業の活動の一体性のある財務の全体像を表すように（一体性の原則）、財務諸表で情報を表示しなければならない。分解及び一体性の原則は、企業の財務諸表情報の理解を高めるために共に作用する。

(1) 分解の原則

企業は、自らが従事する活動と自らのキャッシュ・フローが明確となるように、かつ、資産又は負債とその変動の影響との関係が財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書にわたり忠実に表現されるように、財務諸表で情報を表示しなければならない。

企業は、財務諸表で分解及び表示する項目を決定するに当たり、(a)項目の機能、(b)項目の性質、(c)項目の測定基礎の3つの要素を検討する。

「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、事業開発又は管理等、企業が行う主要な活動（及び当該活動で用いられる資産及び負債）のことをいう。「性質」とは、卸売と小売による収益（revenue）、材料費、労務費、輸送費、及び光熱費、債券と株式等、類似の経済事象に同じように反応しない資産、負債、収益及び費用^{iv}項目、キャッシュ・フローを識別する経済的特徴又は属性をいう。「測定基礎」とは、公正価値又は取得原価等、資産又は負債の測定に用いる方法又は基礎のことをいう。

(2) 一体性の原則

企業は、財務諸表全体にわたり項目間の関係が明確となるように、その財務諸表で情報を表示しなければならない。一体性のある財務諸表を表示するため、企業は、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書間で整合するように、3つの計算書のセクション、カテゴリー、サブカテゴリーで、分解した情報を表示しなければならない。セクションは財務諸表における項目の最大のグループ、カテゴリーはセクション内の項目のグループ、サブカテゴリーはカテゴリー内の項目のグループである。

一体性の原則に整合する財務諸表は、可能な限り、相互に補完している。このため、企業は、財務諸表全体にわたり関連する情報を明確に関係付け、利用者が当該関係を理解するのに役立つような方法で、表示科目を表示・分類しなければならない。

3. 財務諸表の構成

企業は、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書間で一体性があるように、セクション、カテゴリー、サブカテゴリーにおいて、資産、負債、所有者持分、収益、費用、キャッシュ・フローに関する情報を財務諸表で表示しなければならない。財務諸表は、該当ある場合、次頁の表1に記載のとおりセクション、カテゴリー、サブカテゴリーを含まなければならない。

また、企業が財務諸表でセクション又はカテゴリーを表示する順序は規定されていない。表示する順序を選択するに当たり、企業は、計算書間でセクション及びカテゴリーを揃えるようにしなければならないが、

表1：分類及び様式

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
事業セクション	事業セクション	事業セクション
営業カテゴリー 現金 売掛金 棚卸資産 有形固定資産 買掛金	営業カテゴリー 収益 (revenue) 売上原価 減価償却費 営業費用 退職後給付勤務費用	営業カテゴリー 顧客からの現金回収 供給者への支出 従業員への支出 有形固定資産取得 営業費用支出
営業ファイナンス・サブカテゴリー 年金負債	営業ファイナンス・サブカテゴリー 制度資産に係る期待運用収益 退職後給付利息費用	年金制度への拠出
リース負債	リース利息費用	リース支出
投資カテゴリー 短期投資 証券に対する投資 関連会社に対する投資	投資カテゴリー 利息収益 利息・配当金 利得・損失 関連会社の持分法による投資損益	投資カテゴリー 受取収益 短期投資からの正味現金 有価証券購入・売却 受取利息・配当金 関連会社投資支出
財務セクション	財務セクション	財務セクション
借入カテゴリー 短期借入 長期借入 未払利息 未払配当金	借入カテゴリー 利息費用	借入入金 借入返済 利息支払 配当支払
所有者持分カテゴリー 資本金		株式発行による入金
	複数カテゴリー取引セクション	複数カテゴリー取引セクション
法人所得税セクション	法人所得税セクション	法人所得税セクション
非継続事業セクション	非継続事業セクション (税引後)	非継続事業セクション
	その他の包括利益 (税引後)	

その活動を最も理解できるような全体像を生み出し、意味のある小計及び合計の表示を可能とするような順序を選択しなければならない。

表1は、各計算書におけるセクション、カテゴリー、サブカテゴリーの表示例及び項目の分類例である。

4. セクション、カテゴリー、サブカテゴリーにおける情報の分類

企業は、財務諸表における項目（資産、負債、所有者持分、収益、費用、キャッシュ・フロー）を、当該項目が企業の活動とどのように関連しているかに基づいて、セクション、カテゴリー、サブカテゴリーに分類しなければならない。

(1) 事業セクション

企業の事業セクションは、営業活

動と投資活動から構成され、区別表示しなければならない。

(営業カテゴリー)

企業は、営業カテゴリーで、(a)企業の日々の事業の一部として用いる資産とそのすべての変動、(b)企業の日々の事業から生じる負債とそのすべての変動を分類しなければならない。営業活動は、企業の資源の相互に関連する形で使用することが要求される過程を通じて収益 (revenue) を生み出す。当該過程は、従業員と経営者の専門性を適用することが要求されることもある。

(営業ファイナンス・サブカテゴリー)

企業の営業ファイナンス活動は、自らの営業活動に直接関連するものであるが、同時に、企業に長期財務の源泉を提供する。以下のすべての規準を満たす場合、負債は、営業ファイナンス・サブカテゴリーで区分表示しなければならない。

(a) 負債がサービス、使用権又は財との交換で発生する、あるいは（一般的な事業活動、資本的支出又は取得活動を資金調達する資本調達活動ではなく）営業活動の結果として直接的に発生する。

(b) 負債が、当初長期である。

(c) 負債に、時の経過に起因する利息又は増価により証拠付けされる貨幣の時間価値要素がある（負債の会計処理が利息要素の算定を求めている）。

廃棄負債を決済する資産等、負債を結果的に決済するという特定の目的に制限されている資産は、営業ファイナンス・サブカテゴリーに分類しなければならない。同様に、退職後給付負債がマイナス（資産）である

場合、営業ファイナンス・サブカテゴリー内で分類する。

営業ファイナンス・サブカテゴリーに分類される資産又は負債のファイナンス面に直接関連する収益及び費用項目（例えば、利息費用、増価費用、年金制度資産に係る期待運用収益）は、他のIFRSがOCIに表示することを要求しない場合、当該サブカテゴリーに分類しなければならない。

営業ファイナンス・サブカテゴリーには、営業ファイナンス負債をもたらした取引の一部として、企業が取得した資産又は発生した費用を含めず、これらは営業カテゴリーに含めなければならない。例えば、退職後給付に係る勤務費用は、包括利益計算書の営業カテゴリーに分類する。

また、企業は、営業ファイナンス・サブカテゴリーに分類した資産及び負債に直接関連するキャッシュ・フローを、キャッシュ・フロー計算書の営業カテゴリーで表示しなければならない。キャッシュ・フロー計算書に営業ファイナンス・サブカテゴリーを含めてはならない。

（投資カテゴリー）

企業がリターンを生み出すために用いる資産又は負債とその変動は、投資カテゴリーに分類しなければならない。投資カテゴリーに分類される資産又は負債を企業の他の資源と結合しても、重大なシナジーは創出されない。投資カテゴリーに分類される資産又は負債は、例えば、利息、配当、ロイヤルティー、持分法による投資損益、利得又は損失という形で、企業にとってのリターンを生み出す。

（2）財務セクション

財務セクションには、資本を獲得（又は返済）する企業の活動の一部である項目を含めなければならない。財務セクションは、企業の資本構造及び企業が従事する財務活動に関して透明性を提供する。

企業は、財務活動を、財政状態計算書及び包括利益計算書で借入と所有者持分（関連する源泉及び請求権が企業に対する資本を提供するため、どのように用いられているかを示す2つのカテゴリー）にグループ分けすることにより、資本構造を透明にしなければならない。

企業は、財務活動に関連するキャッシュ・フローを、キャッシュ・フロー計算書の財務セクションで表示しなければならない。キャッシュ・フロー計算書の財務セクションには、借入又は所有者持分に係る個別のカテゴリーを含めてはならない。

（借入カテゴリー）

資本の獲得（又は返済）を目的として締結された借入契約である負債及び関連する収益への影響は、借入カテゴリーに分類しなければならない。

借入活動に関連するキャッシュ・フロー（例えば、借入金の現金返済）は、キャッシュ・フロー計算書の財務セクションで表示しなければならない。

企業が、主として製造で用いる特定の財の取得、又は特定サービスの調達のため、自らの供給者と借入契約を締結する場合、当該契約は、当初長期であれば、営業カテゴリーの営業ファイナンス・サブカテゴリーに分類する。そのような借入契約が当初長期でなければ、営業カテゴリー

に分類する。

報告日時点で現金残高がマイナスの場合、短期借入として当該金額を借入カテゴリーで表示する。

企業自体の持分に関連する取引から生じる資産及び負債並びに関連する収益への影響は借入カテゴリーに分類し、借入カテゴリー内で借入契約とは区分して表示しなければならない（例えば、未払配当金）。

（所有者持分カテゴリー）

企業は、財政状態計算書の所有者持分カテゴリーでIFRSによって決められるすべての所有者持分の項目を表示し、所有者持分変動計算書で所有者持分におけるすべての変動を表示し、キャッシュ・フロー計算書の財務セクションで所有者持分取引に関連するすべてのキャッシュ・フローを表示しなければならない。

（3）法人所得税セクション

財政状態計算書の法人所得税セクションは、IFRSに従って認識される当期税金資産・負債及び繰延税金資産・負債のすべてを含めなければならない。企業は、当該資産及び負債に関連するキャッシュ・フローを、キャッシュ・フロー計算書の法人所得税セクションで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IFRSに従って、法人所得税費用又は便益を配分しなければならない。その結果、企業は法人所得税費用又は便益の金額を、包括利益計算書の法人所得税セクションではなく、非継続事業セクション及びOCIパートで表示することを要求されることがある。

（4）非継続事業セクション

IFRSに従って決められる非継続

事業と関連する資産及び負債は、財政状態計算書の非継続事業セクションに分類しなければならない。非継続事業の資産及び負債の変動のすべては、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しなければならない。

(5) 複数カテゴリー取引セクション

財政状態計算書の複数のセクション又はカテゴリーで資産及び負債を認識する（又は認識を中止する）結果となる取得（又は非継続事業の処分以外の処分取引）による包括利益及びキャッシュ・フローの影響の純額は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の複数カテゴリー取引セクションに分類しなければならない。

例えば、被取得企業の株式100%を現金で取得する企業結合の場合、取得企業は、連結財務諸表上、取得した資産及び負債を複数のセクション又はカテゴリーで分類・表示する。取得から生じる利得の純額（例えば、割安購入）及び現金流出純額は、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の複数カテゴリー取引セクションに分類する。

キャッシュ・フローを生み出す資産及び負債が財政状態計算書の複数のセクション又はカテゴリーに分類されている場合、子会社（又は他の事業）の支配の獲得又は喪失から生じるキャッシュ・フロー合計は、複数カテゴリー取引としてキャッシュ・フロー計算書で区分表示する。

5. 意味のある小計及び見出しの表示

財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書において、企業は、各セクション、カテゴリー、

サブカテゴリーに係る小計及び関連する見出しを表示しなければならない。表示様式が財政状態及び財務業績を理解するのに有用である場合には、企業は、追加的な小計及び見出しを表示することができる。すべての見出し及び小計は、各財務諸表で整合的に表示し、同等の明瞭性を与えなければならない。

V 財政状態計算書

1. 財政状態計算書の表示

財政状態計算書は、一定時点の企業の資産、負債、所有者持分及び相互関係に関する情報を提供しなければならない。企業は、資産及び負債の使用と整合するセクション、カテゴリー、サブカテゴリーに当該資産及び負債を分類しなければならない。

企業は、流動性に基づく表示がより意思決定に関連性のある情報を提供する場合を除いて、短期資産、長期資産、短期負債、長期負債を財政状態計算書の各カテゴリーで区分表示しなければならない。流動性基準が適合する例外的な場合には、企業は、すべての資産及び負債を、各カテゴリー内で流動性の順序に従って表示しなければならない。

現金は、財政状態計算書の営業カテゴリーに分類しなければならない。また、流動性又は満期に近付いているかにかかわらず、短期投資は現金に含めない。

2. 財政状態計算書における資産及び負債の分解

項目の機能、性質又は測定基礎、若しくは類似項目の合計により、分解表示が財政状態の理解に適切であ

る場合、企業は、資産及び負債を分解し、財政状態計算書で区分表示しなければならない。

同じような経済事象に対し、同じように反応しない資産又は負債は、財政状態計算書で区分表示しなければならない。例えば、企業が債券と株式に投資している場合、性質別に投資を分解し、これらの投資を区分して財政状態計算書で表示しなければならない。いずれも投資であるが、金利レートの変動のような経済事象に対して異なって反応するからである。

また、類似する性質の資産又は負債が異なる基礎を用いて測定されている場合、企業は、当該資産又は負債を分解しなければならない。例えば、取得原価で測定される投資と公正価値で測定される投資が異なる測定基礎を有する場合、財政状態計算書で分解され、区分表示しなければならない。ただし、例えば、取得原価で同様に測定されている資産グループ内のある資産が減損する場合、当該資産が異なる基礎で測定されるとは考えない。

3. 財政状態計算書における分類

契約上の満期、若しくは実現又は決済の予定日が報告日から1年以内である場合、資産又は負債は短期に分類しなければならない。そうではない場合、資産又は負債は、他のIFRS又は他が規定している場合を除き、長期として分類する。

繰延税金資産及び負債は、関連する資産又は負債の分類に従って、短期又は長期に分類しなければならない。

4. 財政状態計算書における小計及び合計の表示

財務諸表に表示することを要求さ

れる小計及び合計に追加して、企業は、財政状態計算書で資産合計額及び負債合計額を表示しなければならない。

企業が資産及び負債を短期及び長期として分類・表示する場合、財政状態計算書で短期資産、短期負債、長期資産、長期負債の合計額も表示しなければならない。

資産又は負債を営業ファイナンス・サブカテゴリーに分類する企業は、当該サブカテゴリー合計前の営業資産及び負債の小計を、財政状態計算書で表示しなければならない。

5. 最低限表示しなければならない科目

IAS第1号は、財政状態計算書及び包括利益計算書で最低限表示しなければならない科目を規定している。IASBは、財政状態計算書及び包括利益計算書の最低限表示しなければならない科目に関する規定をIAS1号から削除して本提案には含めず、他のIFRSで維持するとした。この決定は、表示しなければならない科目に関する規定が既に他のIFRSの一部である場合もあるため、規定が重複するのを避けるために行われた。特に、包括利益計算書については、本提案で小計が要求されていることを前提とすると、最低限表示しなければならない科目に関する規定のうち、不要となるものがある。

VI 包括利益計算書

1. 包括利益計算書の表示

包括利益計算書は、所有者の立場での企業の所有者による投資及び当該所有者に対する分配から生じる変動以外の源泉から生じる、当期中の

企業の純資産で認識された変動に関する情報を表示しなければならない。

企業は、当期に認識した収益及び費用のすべての項目を、純損益とOCIを区分するための包括利益計算書で表示しなければならない。

企業は、純損益を構成する収益及び費用の項目を、財政状態計算書の関連する資産又は負債の分類と整合し、かつ、キャッシュ・フロー計算書の関連するキャッシュ・フローと整合するようなセクション、カテゴリー、サブカテゴリーに分類しなければならない。財政状態計算書の資産又は負債と関連しない収益又は費用の項目は、収益、費用、キャッシュ・フローを生み出す活動と整合させて分類しなければならない。

また、純損益で認識された外貨建取引による差損益は、当該差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。OCIの各項目（ただし、連結子会社又は比例連結されたジョイント・ベンチャーの為替換算調整勘定を除く）は、包括利益計算書で、営業活動、投資活動、財務活動、非継続事業と関連するかどうかを示さなければならない。

2. 機能別及び性質別分解情報

企業は、情報が企業の活動及び将来キャッシュ・フローの金額、時期、不確実性を理解するに当たり有用となるように、包括利益計算書の各セクション及びカテゴリー内で収益及び費用項目を機能別に分解しなければならない。機能別分解には、収益及び費用項目を、商品の販売、研究開発、製造、宣伝、マーケティング、事業開発及び管理により生じる項目

に分解することを含む。製造活動とサービス提供に従事する企業にとって、機能別分解には製造活動とサービス活動との間で収益及び費用を分解することも含まれる。

企業は、情報が将来キャッシュ・フローの金額、時期、不確実性の評価に当たり有用となる範囲で、関連する機能上のグループ内で収益及び費用項目を性質別に分解しなければならない。性質別に分解された収益及び費用項目は、包括利益計算書で表示又は注記で開示しなければならない。機能上のグループ内での性質別分解には、例えば、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や、商品販売による収益（revenue）を卸売と小売に分解することが含まれる。

企業は、性質別に分解した収益及び費用項目を、包括利益計算書で表示するのではなく、セグメント注記とは区別した単一の注記で開示することができる。性質別情報を財務諸表の注記で開示する企業は、包括利益計算書で表示しているのと同じ機能別にグループ分けして性質別情報を表示しなければならない。

機能別及び性質別に収益及び費用項目を注記で分解する企業は、最低限、包括利益計算書で機能別情報を表示しなければならない。

分解情報が、企業の活動及び将来キャッシュ・フローの金額、時期、不確実性を理解するに当たり、財務諸表利用者にとって有用ではない場合、企業は、収益及び費用項目を機能別に分解する必要はない。この場合、企業は、収益及び費用項目を性質別に分解し、当該情報を包括利益

計算書で表示しなければならない。

3. 包括利益計算書で表示される情報

セクション、カテゴリー及びサブカテゴリーの小計に追加して、包括利益計算書の純損益パートは、該当する場合、当期に係る以下の金額を表す科目を含めなければならない。

- (a) 収益 (revenue)
- (b) 営業ファイナンス活動控除前の営業活動による損益
- (c) 純損益
- (d) 以下に帰属する純損益
 - (i) 非支配持分
 - (ii) 親会社の所有者

包括利益計算書のその他の包括利益パートでは、企業は、最低限、当期に係る以下の金額を表す科目を含めなければならない。

- (a) 他のIFRSに従って、以下にグループ分けしたその他の包括利益の項目^v
 - (i) 特定の条件を満たす場合、その後純損益に組み替えられるその他の包括利益
 - (ii) その後純損益に組み替えられないその他の包括利益
- (b) その他の包括利益合計

企業は、以下の項目も包括利益計算書に表示しなければならない。

- (a) 包括利益合計 (純損益とその他の包括利益小計の合計)
- (b) 以下に帰属する当期の包括利益合計
 - (i) 非支配持分
 - (ii) 親会社の所有者

企業の財務業績を理解するのに有用である場合には、企業は、追加的な表示科目、見出し及び小計を包括利益計算書に表示しなければならない。

VII キャッシュ・フロー計算書

1. キャッシュ・フロー計算書の表示

キャッシュ・フロー計算書は、収入及び支出と財政状態計算書及び包括利益計算書で表示されている情報に関連付けるように、当期中の現金の変動に関する情報を表示しなければならない。

キャッシュ・フロー計算書の期首及び期末で示す現金残高は、財政状態計算書で現金として表示する金額と同じでなければならない。現金に現金同等物は含まない。

2. キャッシュ・フロー計算書で表示される情報

企業は、(a)財政状態計算書の関連する資産、負債又は所有者持分の分類、(b)包括利益計算書の関連する収益又は費用項目と整合するセクション及びカテゴリーにおいて、収入総額及び支出総額をキャッシュ・フロー計算書で表示しなければならない。財政状態計算書及び包括利益計算書の営業ファイナンス・サブカテゴリーにおける金額と関連するキャッシュ・フローは、キャッシュ・フロー計算書の営業カテゴリーで表示しなければならない。

企業は、キャッシュ・フロー計算書の不可欠な部分として、営業活動による損益と営業活動によるキャッシュ・フロー純額の調整を表示しなければならない。営業活動によるキャッシュ・フロー純額は、営業活動による損益に以下の影響額の修正を加えることにより調整する。

- (a) 現金収支を伴わない営業損益項目 (減価償却、株式報酬等)

- (b) 営業資産又は負債 (棚卸資産、売掛金、買掛金等)の当期中の変動
- (c) 営業資産又は負債の購入、売却、又は決済によるキャッシュ・フロー (資本的支出、廃棄負債の決済等)

3. キャッシュ・フローの分解

キャッシュ・フロー計算書が、現金をどのように生み出し使用しているのか、意味のある描写を提供するように、企業は、キャッシュ・フロー計算書で、収入及び支出の種類ごとにキャッシュ・フローを分解しなければならない。

収入及び支出の意味のある描写は、キャッシュ・フローの関連する収益又は費用 (あるいは所有者持分のリターン)の性質を反映しなければならない (例えば、顧客からの収入、労務費支出、配当収入、利息支払等)。

収入及び支出の意味ある描写は、以下も反映しなければならない。

- (a) 購入又は売却された資産の性質 (例えば、有形固定資産の購入又は売却)
- (b) 発生、発行、又は決済された負債の性質 (例えば、長期借入の返済)
- (c) 発行又は償還された所有者持分の性質 (例えば、普通株式の発行収入)

また、企業は、每期発生することが見込まれないキャッシュ・フローを分解しなければならない (例えば、法律上の判断の支払、解雇給付の支払等)。

4. 純額によるキャッシュ・フローの表示

以下の活動によって生じるキャッシュ・フローは、純額で表示することができる。

- (a) キャッシュ・フローが、企業の

活動ではなく、むしろ顧客の活動を反映している場合、顧客の代理として授受する収入及び支出（例えば、銀行の要求払預金の受入れ及び払戻し）

(b) 回転が速く、金額が大きく、期日が短い項目における収入及び支出（例えば、借入期間が3か月以内の借入及び返済）

金融機関の財務諸表の利用者は、貸出金に関する受払金額がキャッシュ・フロー計算書で総額表示される場合、最も有用であり、貸出金の返済はキャッシュ・フローの測定値として関心があることを指摘した。結果として、両審議会は、貸出金が上記のキャッシュ・フローの純額表示の規準を満たす場合を除いて、金融機関が貸出金の貸出及び返済を純額表示することを禁止するため、純額表示に関する規定の改訂を提案している^{vi}。

5. 直接法によるキャッシュ・フロー計算書の表示

直接法を用いてキャッシュ・フローを表示するため、企業は、以下のいずれかの方法によることができる。

(a) 会計帳簿から直接的に総額収入及び総額支出に関する情報を入手する。

(b) 以下に起因する資産及び負債の増減を識別することにより、資産及び負債の増減（売掛金等の増減）分析を通して、間接的に総額収入及び総額支出に関する情報を入手する。

- (i) 対応する収益及び費用金額（例えば、顧客への売上）
- (ii) 現金収支を伴わない項目（例えば、評価減及び組替え）
- (iii) 資産又は負債の金額を変動さ

表2：再測定の具体例

項目	再測定の定義を満たすか	
	Yes	No
収益（revenue）及び関連項目	<ul style="list-style-type: none"> ・ 将来売上の販売価格を固定するために締結されたデリバティブに関する利得・損失 ・ 不利な契約の損失 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 商品売上で稼得された総利益 ・ ブローカー・ディーラーが市場売買活動で稼得するスプレッド
売上原価	<ul style="list-style-type: none"> ・ 低価法による棚卸資産の評価減 ・ 見積市場価額で測定される棚卸資産の市場価格の変動 ・ 棚卸資産の購入価格をヘッジするデリバティブに関する利得・損失 ・ 棚卸資産価額及び売上原価の見積方法の調整 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 売上原価
有形固定資産・無形資産に関連する減価償却及びその他の利得・損失	<ul style="list-style-type: none"> ・ 再評価 ・ 減損 ・ 処分利得・損失 ・ 減価償却（償却）見積りの変更 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 当初の減価償却（償却）方法を用いた減価償却費（償却費）
金融資産・金融負債に関連する収益・費用及びその他の利得・損失	<ul style="list-style-type: none"> ・ 減損 ・ 保有利得・損失 ・ 実現利得・損失 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 利息収益 ・ 利息費用 ・ 配当収益
為替換算差損益	<ul style="list-style-type: none"> ・ 為替換算調整勘定（OCI項目を含む） ・ すべての収益・費用 	

せるが、収益又は費用とは関連しない現金取引（取得又は処分等）

(iv) 総額の営業収入又は支出の識別とは関連しないその他の項目（例えば、売掛債権として分類されるベンダー・レポート等の顧客との取引に関連しない金額）

VIII 財務諸表の注記

1. 再測定に関する情報

企業は、後述する資産及び負債の増減分析に追加して、再測定に関する情報を単一の注記で開示しなければならない。注記は、包括利益計算書で表示される収益及び費用項目の再測定の構成要素を区分表示しなければならない。再測定の情報は、包括利益計算書で用いられるのと同じ

セクション・カテゴリーの見出し及び表示科目の説明を用いて表示しなければならないが、小計又は合計は注記で示す必要はない。再測定の注記で開示されるすべての金額に係る比較情報は開示しなければならない。また、再測定の質的情報を含めなければならないが、資産及び負債の増減分析注記の一部として含める場合、当該情報を再測定の注記で繰り返す必要はない。

再測定の定義は、資産又は負債の帳簿価額純額を増加又は減少させ、かつ、以下の結果生じる包括利益で認識される金額とされる。

- (a) 現在価格又は現在価値の変動（又は実現）
- (b) 現在価格又は現在価値の見積額の変動

(c) 資産又は負債の帳簿価額の測定に用いられる見積り又は方法の変更再測定の定義を満たす項目、満たさない項目の具体例は、表2のとおりである。

2. 資産及び負債の増減分析

企業は、自らの財政状態の当期変動を理解するため、経営者が重要と考える資産及び負債の表示科目の期首及び期末の増減分析を開示しなければならない。

いくつかのIFRSは、特定の資産及び負債の増減分析を求めているが、資産及び負債の増減分析の開示と関連する規定は、その他のIFRSで要求される調整表の注記に代わるものではない。しかし、その他のIFRSで要求されるいかなる調整表の注記も、以下の規定に従わなければならない。

企業は、該当ある場合、以下を識別し、区分表示しなければならない。

- (a) 現金の流入及び流出から生じる増減
- (b) 反復的かつ経常的な現金収支を伴わない取引（例えば、掛売り、利息費用）から生じる増減
- (c) 反復的でも経常的でもない現金収支を伴わない取引（例えば、企業結合）から生じる増減
- (d) 会計上の配分（例えば、減価償却費）から生じる増減
- (e) 評価減又は減損から生じる増減
- (f) 再測定（例えば、公正価値変動及び外貨建取引）から生じるその他の増減

資産又は負債の増減分析の構成要素を理解するのに適切な質的情報も、開示しなければならない。また、増減分析の一部として開示されるすべての金額について、過年度に係る比

較情報を開示しなければならない。

特定の資産又は負債の増減分析は、独立した注記ではなく、当該資産又は負債に特有の適切な注記で開示することができる。例えば、年金負債の増減分析は、退職後給付制度に関する注記に含まれる。

また、企業は、単一の注記で、(a)現金、(b)短期投資、(c)ファイナンス・リース、(d)借入カテゴリーの各表示科目に係る増減分析を開示し、当該項目の合計も含めなければならない。

IX FASBのスタッフ・ドラフトとの相違点

両審議会の暫定合意内容は、①包括利益計算書での機能別・性質別の分解及びセグメント注記、②純借入を構成する資産及び負債の増減分析、③最低限表示しなければならない科目に関する規定の取扱いで異なっており、両審議会のスタッフ・ドラフトは、相違する提案内容を含んでいる。

1. 機能別及び性質別の分解

IASBは、すべての報告企業が性質別情報を、セグメント注記とは区別した注記で開示することを提案している。IASBは、IFRS第8号「事業セグメント」に対して実施する2011年の適用後レビューで、セグメント報告に係る既存の規定を、FASBが本プロジェクトの一部として行うセグメント報告規定の改訂と揃えなければならないかどうかを検討している。

FASBは、複数の報告セグメントを有する企業が、性質別情報をセグメント注記で開示することを提案している。FASBは、機能別及び性質

別に分解された情報の有用性を維持するため、米国会計基準のセグメント報告規定の改訂を決議している。また、マネジメント・アプローチ及び最高経営意思決定者の概念を削除しないため、当該規定の改訂を必要とした。さらに、FASBは、3つの計算書の構造とセグメント注記との表示の相違を埋め合わせるため、報告セグメント別の営業損益、営業資産、営業負債、営業キャッシュ・フローの測定値をセグメント注記に追加する提案をしており、企業は、当該測定値を、関連する連結上の金額に調整することも求められている。

2. 純借入の増減分析

ディスカッション・ペーパーに回答した多くの欧州の財務諸表利用者は、純借入の分析を本プロジェクトで取扱うことを要請した。この要請を受けて検討した結果、IASBは、一般に純借入を構成すると考える表示科目の増減分析を、単一の注記で表示することを提案している。一方、FASBは、このような単一の注記を求めている。

3. 最低限表示しなければならない科目に関する規定

IASBは、最低限表示しなければならない科目に関する規定の重複を避けるため、IAS第1号の規定を削除し、他のIFRSの規定を維持・修正することとした。一方、FASBは、分解の原則により、企業が財政状態計算書で表示科目をどのように決めるかに関するガイダンスが提供されていることから、最低限表示しなければならない科目のリストは不要であるとした。FASBは、IASBの規定と相違があるとしても、実際に財政

状態計算書で表示される科目の相違は少ないであろうと考えている。

X おわりに

両審議会は、公開草案を最終化し公表するまで、追加的なアウトリーチ活動に専念するとしている。この活動は主に、①本提案により認識されるベネフィットとコスト、②金融機関の財務報告に係る提案の意味合いに焦点を置いている。

特に、スタッフは、以下を計画している。

- (a) 財務諸表利用者には、財務諸表の構成及び財務諸表に表示される情報に対して、提案している変更がどのように利用者の分析にベネフィットをもたらすかの評価を求める。
- (b) 財務諸表作成者には、特定の状況で、提案している変更を採用する際に関連する努力とコストの評価を求める。
- (c) 提案している変更を議論するため、金融機関の財務諸表の作成者及び利用者とは会合する。
- (d) スタッフ・ドラフトの提案に関して、さらなるフィールド作業（追加的なフィールド・テスト、実証研究を含む）を行うことで、コスト・ベネフィットに関する追加的な情報を集める。

アウトリーチ活動を完了した後、両審議会は、受け取った意見への対応として、暫定決議を変更するかどうかを検討する。両審議会は、スタッフ・ドラフトに関して正式にコメントを募集していないが、利害関係団体からの意見を歓迎している。

【参考文献】


- IASB, Staff Draft of Exposure Draft IFRS X *Financial Statement Presentation*, July 2010.
- FASB, Staff Draft of an Exposure Draft on Financial Statement Presentation, July 2010.

〈注〉

- i 現行のFASBによる会計基準のコード化体系は、完全な1組の財務諸表の定義とその比較情報を規定していないため、FASBのスタッフ・ドラフトはこの規定を含めることを提案している。
- ii 両審議会は、2011年6月までのMoUの完成を目標としてきたが、2010年5月の会議で作業計画を見直し、進捗報告書として取りまとめている。当該報告書によると、各四半期において重大又は複雑な公開草案の公表数を4つに制限するとしており、2011年6月までに完成するプロジェクトとそれ以外とに区分している。
- iii OCIの表示については、2010年5月に公開草案を公表しており、2010年第4四半期での最終基準化を予定している。なお、本スタッフ・ドラフトは当該公開草案の提案内容を反映している（ただし、包括利益計算書を「純損益及びその他の包括利益計算書」という名称に変更するIASBの提案は反映していない）。また、非継続事業については、財務諸表の表示プロジェクト本体とは切り離して検討していたが、2010年5月に財務諸表の表示プロジェクト本体のスケジュールと揃えることで合意し、

2011年第1四半期での公開草案の公表、2011年第4四半期での最終基準化を予定している。なお、IASBは、2010年7月9日、非継続事業の公開草案のスタッフ・ドラフトを公表している。

- iv 本スタッフ・ドラフトでは、「(広義の)収益」(income)という用語を、収益(revenue)と利得の両方を含めるために用いており、「費用」という用語を、費用と損失の両方を含めるために用いている。
- v 米国会計基準ではリサイクリングされないOCI項目がないため、FASBのスタッフ・ドラフトは、OCIパートをさらに区分することを求めている。
- vi 本スタッフ・ドラフトは、現行IAS第7号のとおり、(a)満期日が固定された預金の受入れと払出しに関する収入と支出、(b)他の金融機関への預金の預入れと引出しについては純額表示を認めている。

教材コード	J 0 2 0 5 9 2
 研修コード	2 1 0 3 0 1
履修単位	1単位