

Chapter 5 財務諸表の表示および開示 Topics & JPN Comparison

【Topic 5-1】財務諸表の表示共同プロジェクト

IASB は、2003 年以降、アメリカの財務会計基準審議会(FASB)とともに、財務諸表の表示共同プロジェクトを立ち上げて、2008 年に討議資料『財務諸表の表示に関する予備的見解』、2010 年にスタッフ・ドラフトとして公開草案『IFRS X 財務諸表の表示』を公表してきた¹⁾。

財務諸表の表示共同プロジェクトは、結合(cohesive) 関係のある財務諸表の体系と首尾一貫性のある表示を行うために、財政状態計算書、純損益及び包括利益計算書およびキャッシュ・フロー計算書において、行項目、その説明および情報が表示される順序を統一することを提案した²⁾。その上で、財務諸表はマネジメント・アプローチ(management approach)に基づいて、Illust.5-a のようなセクションおよびカテゴリーに分けた表示形式を提案したが、正式な会計基準となっていない³⁾。

Illust.5-a 財務諸表の分類スキーム

Statement of Financial Position	Statement of Profit or Loss and OCI	Statement of Cash Flows
A Business Section	A Business Section	A Business Section
Operating Category	Operating Category	Operating Category
An Operating Finance Subcategory	An Operating Finance Subcategory	
Investing Category	Investing Category	Investing Category
A Financing Section	A Financing Section	A Financing Section
A Debt Category	A Debt Category	
An Equity Category		
An Income Tax Section	An Income Tax Section	An Income Tax Section
A Discontinued Operation Section	A Discontinued Operation Section	A Discontinued Operation Section
	OCI (net of tax)	
	A Multicategory Transaction Section	A Multicategory Transaction Section

¹⁾ IASB, 2008, Discussion Paper, *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, IASB.

IASB, 2010, Staff Draft of Exposure Draft, *IFRS X Financial Statement Presentation*, IASB.

²⁾ IASB, 2008, *op.cit.*, par.2.15.

³⁾ IASB, 2008, *op.cit.*, pars.2.19-2.21.

IASB は、2013 年に IAS 第 1 号「財務諸表の表示」、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を検討するプロジェクトをスタートした。これらは、概念フレームワークの検討と同時並行的に行われる予定であり、2013 年に公表された討議資料『財務報告に関する概念フレームワークのレビュー』では、表示および開示規定の改訂において、概念フレームワークに含められるべき指針が記述されている⁴⁾。

2018 年に IASB は概念フレームワークの改訂版を公表した。2018 年概念フレームワークは、財務諸表の表示および開示に関連して、第 3 章で「財務諸表と報告企業」、および第 7 章で「表示および開示」を規定している。

IASB は、2019 年に「全般的な表示および開示」のタイトルで、IAS 第 1 号の改訂に向けて、特に財務業績に関する表示の改訂を視野に入れた公開草案を公表している。そこでは、2010 年の公開草案で提案された財政状態計算書および純損益及び包括利益計算書の表示区分が変更されていて、純損益及び包括利益計算書は。2010 年の公開草案が Business Section の内訳として提案した Operating Category と Investing Category を、Financing Section と並列的な位置づけとして表示することを提案している。一方で、財政状態計算書でも同様に提案されていた表示区分は提案されておらず、従前と同様の流動・固定分類が提案されている。2019 年の公開草案では、新たな業績指標として、注記において経営者業績指標 (Management performance measures) を表示することが提案されている。

財務諸表の表示および開示に関するプロジェクトは、長い年月にわたる議論を経て、2024 年により正式な会計基準 IFRS 第 18 号として公表されている。

【Topic 5-1-Appendix】主要な財務諸表

IASB および IASB が、主要な財務諸表として列挙したものを示すと以下のとおりである。2011 年 IAS 第 1 号、2018 年概念フレームワーク、2024 年 IFRS 第 18 号が示した財務諸表の種類を見て、何を感じるであろうか。

2011 年に改訂された IAS 第 1 号は、完全な 1 組の財務諸表 (complete set of financial statements) として、以下のものを示している (IAS 第 1 号, par.10)。

⁴⁾ IASB, 2013, Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, Section 7 & Section 8. (ディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』。)

- ① その期間の期末の**財政状態計算書**(Statement of Financial Position)
- ② その期間の**純損益及びその他の包括利益計算書**(Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income(OCI)) (包括利益計算書(Statement of Comprehensive Income))
- ③ その期間の**持分変動計算書**(Statement of Changes in Equity)
- ④ その期間の**キャッシュ・フロー計算書**(Statement of Cash Flows)
- ⑤ **注記**(notes) (重要な会計方針の要約やその他の記述的説明)

2018 年概念フレームワークは、財務諸表の目的の達成に有用な財務諸表の種類として、下記のものを示している (2018 年概念フレームワーク, 3.2-3)。

- ① **財政状態計算書**(Statement of Financial Position)
- ② **財務業績計算書**(Statement(s) of Financial Performance)
- ③ **その他の計算書および注記**(notes) (下記に関する情報を表示および開示するもの)
 - a) 財務諸表に計上された資産、負債、持分、収益および費用 (それらの性質および資産および負債から生じるリスク情報を含める)
 - b) 財務諸表に計上されていない資産および負債 (それらの性質およびそれらから生じるリスク情報を含める)
 - c) **キャッシュ・フロー**
 - d) **持分請求権者からの抛出および分配**
 - e) 表示または開示された金額の見積もりに用いられた方法、仮定および判断、ならびにそれら方法、仮定および判断の変更

2024 年 IFRS 第 18 号は、財務諸表の目的を達成するための**完全な 1 組の財務諸表**として、以下の 7 つをあげている (IFRS 第 18 号, par.10)。

- ① その報告期間の**財務業績の計算書**(statement of financial performance)
- ② その報告期間の末日の**財政状態計算書**(statement of financial position)
- ③ その報告期間の**持分変動計算書**(statement of changes in equity)
- ④ その報告期間の**キャッシュ・フロー計算書**(statement of cash flows) ⁵⁾

⁵⁾ キャッシュ・フロー情報の表示および開示に関しては、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」(IASB, 2023)が規定する。

- ⑤ その報告期間に関する**注記**(notes) (重要な会計方針の要約やその他の記述的説明)
 - ⑥ 前期との**比較情報**
 - ⑦ 会計方針の変更や組替え(reclassification)などが行われて、それらの重要性が高い場合には、**前期の期首における財政状態計算書**
- これらの中の①から④（およびそれらの比較情報）が**基本財務諸表**である。

一番強く感じることは、最初に示された財務諸表の種類が、2011年IAS第1号および2018年概念フレームワークでは**財政状態計算書**であるのに対して、2024年IFRS第18号では**財務業績の計算書**である点である。これは、Topic 5-1で記述したように、IAS第1号の改訂が、主に**財務業績計算書**に焦点を当てていたためと考えることもできるが、IASBの2018年概念フレームワークが、2013年の討議資料、2015年の公開草案等と比べて、収益費用観あるいは純損益計算を重視する方向に変化してきたこと（混合会計観への移行）の影響を受けていると推察することができる。

また、2024年IFRS第18号は、**財務業績の計算書**の説明において、「企業は、報告期間における**すべての収益および費用の項目を純損益計算書**に含めなければならない。」と記述していて(IFRS第18号, par. 46)、**その他の包括利益**に含まれる項目は、①**特定の条件が満たされた時に純損益に振り替えられる収益および費用**と、②**純損益に振り替えられることのない収益および費用**、として説明している。

この説明は、当初IASBが、財政状態計算書と財務業績計算書との連携を重視することから、組替調整をすべて禁止することを主張したり、組替調整を容認した後においても、(現在も同様であるが) すべてのその他の包括利益の項目について組替調整を規定しておらず、包括利益こそが企業の利益であると考えていた利益観からの変化をうかがわせる。すなわち、純損益計算あるいは当期純利益重視の考え方への変化である。

IFRS第18号が「財務業績計算書」ではなく、「財務業績の計算書」と記述したことを含めて、IASBの会計観は時代とともに変化を遂げているのではないだろうか。

【JPN Comparison 5-1】日本の財務諸表の体系

日本では、**金融商品取引法**が、証券市場において有価証券を発行および流通する企業に対して**開示規制**を定めている。そこでは、年次決算に加えて**四半期ごとに連結財務諸表と個別財務諸表の両方の作成**が要求されている。**年次決算**において作成が義務づけられている財務諸表の種類は、以下のとおりである。

- ① 連結財務諸表
 - (a) 連結貸借対照表
 - (b) 連結損益及び包括利益計算書
 - (c) 連結株主資本等変動計算書
 - (d) 連結キャッシュ・フロー計算書
 - (e) 注記
 - (f) 連結付属明細表
- ② (単体・個別) 財務諸表
 - (a) 貸借対照表
 - (b) 損益計算書
 - (c) 株主資本等変動計算書
 - (d) 注記
 - (e) 付属明細表