

IASB・FASB 収斂化計画における 財務諸表表示プロジェクトの進展

深谷和広

目次

はじめに

I 収斂化プロジェクトにおける新会計基準設定の展開

1. 収斂化プロジェクトの推移
2. IASB・FASB共同プロジェクトの論題

II プロジェクトにおけるセグメントAの意義

1. 財務諸表表示プロジェクトの全体構想
2. 公開草案の成立経緯とその内容

III プロジェクトにおけるセグメントBの現状

1. セグメントBの基本的枠組み
2. セグメントBにおける議論展開と暫定決定

おわりに

はじめに

2001年7月国際会計基準審議会（IASB）は国際証券監督者機構（IOSCO）の国際会計基準の国際的基準の地位を認める決定によって、新たに国際会計基準設定機関としての道のりを歩みだした。2002年10月米国財務会計基準審議会（FASB）は高品質で比較可能性の高い会計基準の開発のためにIASBと「ノーウォーク合意」[1]を締結し、両者の会計基準にある差異を取り除くため収斂化プロジェクトに着手した。2006年2月FASBはさらにMoU[2]を公表しIASBとの共同プロジェクトの具体化を進めている。EUは2005年1月以降EU域内の上場会社に対し国際会計基準による連結財務諸

表の作成を義務付けている。同時にEU域内でEU域外企業が資金調達する企業に2007年から国際会計基準または同等の会計基準の適用義務付けを決定している。この結果各国の会計基準が国際会計基準と同等であることが重要な問題として登場するのである。これがいわゆる「2007年問題」である。EUは米国、カナダ、日本の三国に対しておおむね同等としながらも補完計算書または追加開示を勧告した。米国とEUの間で2009年までに補完計算書や追加開示などの調整措置せずに済ませるため、現在FASBとIASBの収斂化作業が進められている。EUが調整措置の適用を2009年まで延期したことにより現在はこの問題は「2009年問題」と呼ばれる。このような国際会計基準のグローバルスタンダード化と同時に、産業構造の変化に連動した新しい会計基準設定の展開がみられる。これは従来の製造業を中心としたプロダクト型市場モデルからデリバティブ等の金融財の比重が高いファイナンス型市場モデル、無形財に大きく傾斜した知的情報型市場モデルへの展開において見られる新しい現象である[3]。この新たな会計基準論の展開において、その制度的枠組みの見直しに迫られている。この代表的プロジェクトとして業績報告プロジェクト（現在は財務諸表表示プロジェクト）がある。この

プロジェクトは個別の会計基準を収容する枠組みを提供することを目的とするものである。

本稿では、第1に収斂化プロジェクトの存在と収斂化における新会計基準設定の展開を概観し、この文脈における財務諸表表示プロジェクトの位置付けを示す。第2に財務諸表表示プロジェクトの全体構想を俯瞰し、このプロジェクトにおけるセグメントAの内容とその役割を確認する。最後に、セグメントBの議論展開を整理し、3月末現在の暫定決定事項をまとめる。

I 収斂化プロジェクトにおける新会計基準設定の展開

1. 収斂化プロジェクトの推移

(1) ノーウォーク合意

2000年5月証券監督者機構（IOSCO）は国際会計基準（IAS）をグローバルスタンダードとする地位を担保することを決定し、2001年

4月IASBはより強力な国際会計基準（IFRS）設定団体としてスタートした。このような環境の下、エンロン社やワールドコム社の粉飾事件などを重要な契機として、高品質で比較可能性の高い会計基準の開発のために、2002年9月IASBとFASBは「ノーウォーク合意」を締結した。この合意では、両者の会計基準にある差異を取り除くために、短期的に収斂可能なものから着手する方針を採用した。

(2) MoUへの進展

2005年4月と10月の合同会議で、IASBとFASBは「ノーウォーク合意」に沿って、さらに両者の会計基準の統合化をめざし、長期的に推進することを確認した。また、2005年1月1日以降EU企業が米国で資金調達する場合にIFRSと米国基準との差異を調整する必要性が高まった。これらの状況変化を受けて、2006年2月にはIASBとFASBはノーウォーク合意を発

表1 MoUの短期収斂項目

FASBが対応すべき項目	IASBが対応すべき項目	共同で対応すべき項目
公正価値オプション	借入費用	減損
投資不動産	政府補助金	法人所得税
研究開発費	ジョイント・ベンチャー	
後発事象	セグメント報告	

表2 MoUの長期収斂項目

現在活動中の項目	調査項目ではあるが未活動の項目
企業結合	認識停止
連結（SPEを含む）	金融商品（現行基準の改定）
公正価値測定	無形資産
負債と持分の区分	リース
包括利益（いまは財務諸表表示）	
退職後給付（年金を含む）	
収益認識	

出典：[2]を参照して筆者が作成した。

展させたMoUは 2008年に実現する収斂化ロードマップを公表した。MoUでは短期項目10個と長期項目11項目が提案された。(表1、表2) IASBとFASBの間の収斂化プロジェクトがより具体化された。

(3) CESRによる同等性評価

さらに、EUの目論見書指令を受けて、EU市場において資金調達するEU域外の外国企業に対して2007年1月からEUで採択されたIFRSまたは同等の会計基準の適用が義務となった。欧州証券規制当局委員会 (CESR) はこの決定を受けて日本、米国、カナダの三国について会計基準の同等性評価を実施した。この結果として、2005年7月CESRは三国ともほぼIFRSと同等であるとしながらも、米国19、日本26、カナダ14項目の補正措置を求めた。日米両国はIFRSまたは同等の会計基準の適用開始を2009年1月までの延長を受けて、2008年までの収斂化プロジェクトを押し進めている。

2. IASB・FASB共同プロジェクトの論題

このように2001年7月IASB設立を重大な契機として、国際会計基準への収斂化が強力に推進されている。IASB・FASB共同プロジェクトは圧倒的な影響力をもつ存在となっている。また各国の収斂化の取り組みは国際会計基準への統合化への道を歩みだしている。現在の会計基準設定の取り組みの特徴は企業価値測定を重視する会計基準への転換過程にあるものといえる。武田氏によれば [3]、現在の会計基準を大幅に見直そうとする状況は19世紀以来の製造型企業モデルからファイナンス型企業モデル、または知的情報化型企業モデルへの転換という大きな時代的な背景を前提としている。現在進行する事態は公正価値を機軸とした資産・負債を論理の中心にすえた企業価値評価を重視する

会計基準への転換過程にある。

(1) IASB作業プランの概略

IASB作業プランの全体像は大きくは以下の4項目に分類される。1) MoUに含められる共同プロジェクト、2) 概念フレームワーク、3) 他のプロジェクト、4) 調査アジェンダである。まず、「MoUに含められる共同プロジェクト」は以下の表3「IASB・FASBの共同プロジェクトの概要」の通りである。これは2008年までに完了する短期プロジェクトと長期にわたるプロジェクトにわけることができる。2008年までに完了するプロジェクトは比較的容易な開示基準の改訂である。長期プロジェクトはいずれも公正価値測定に関連し、企業価値評価問題を内包する困難な課題である。「概念フレームワーク」はまさに19世紀以来の製造モデルからファイナンス型企業モデル、または知的情報化型企業モデルへの転換を前提とした新しい会計基準の設定のための論理的基盤を提供するものである。個別基準の決定と密接な関係がありフェーズ別に段階的に検討が進められている。2006年7月にはフェーズA (目的及び質的特徴) の討議資料が公表された。「他のプロジェクト」は上記プロジェクト以外のものであり、IASB独自に検討中の項目を含む。代表的なものとして中小規模実体、保険などの会計基準がある。「調査アジェンダ」は今後IASBの基準設定対象となるべく調査予定項目である。

(2) 財務諸表表示プロジェクトの重要性

財務諸表表示プロジェクトはこれまで業績報告プロジェクトと呼ばれていたものである。このプロジェクトでは現在その対象範囲を拡張し、財務諸表表示の全体について大幅な内容の改訂を提案するものとなっている。またファイナンス型企業モデルまたは知的情報化型企業モ

表3 IASB・FASB共同作業プロジェクトの概要

プロジェクト名	MOUによる達成目標	今後の作業計画	日本との関連
(1) 短期収斂プロジェクト			
借入費用	主要な差異をなくすべきか否かを判定して、収斂化を完了するか、ほぼ完了させる予定である。	2007年第1四半期 (IFRS)	
政府補助金		当面延期	長期項目
ジョイント・ベンチャー		2008年第1半期 (IFRS)	
セグメント報告		2006年第4四半期 (IFRS)	短期項目
減損		未定	長期項目
税金		2008年第1半期 (IFRS)	長期項目
公正価値オプション		2006年第4四半期 (IFRS)	長期項目
投資不動産		未定	短期項目
研究開発費		未定	優先長期項目
後発事象		未定	
(2) その他の収斂プロジェクト			
企業結合	IFRS完成	2007年第3四半期 (IFRS)	長期項目
連結	IFRSの方向	2008年 (ED)	優先長期項目
公正価値測定指針	指針完成	2008年 (ED)	優先長期項目
財務諸表表示フェーズA		2007年第2四半期 (IFRS)	
財務諸表表示フェーズB	デュープロセス文書	2008年 (ED)	優先長期項目
収益認識	デュープロセス文書	2008年 (ED)	優先長期項目
退職後給付	デュープロセス文書	2007年第4四半期 (DP)	長期項目
リース	アジェンダ決定	2008年 (DP)	短期項目

出典：2007年3月31日現在の「IASB Work Plan」を元に筆者が作成した。

(注1) IFRS (基準)、ED (公開草案)、DP (討議資料) を意味する。

(注2) 2006年3月ASBJとIASBとの第3回コンバージェンス・ミーティングにおいて、共同プロジェクトの進め方として、着手しやすいものから逐次テーマとして取り上げていく方式 (フェーズド・アプローチ) から、差異のあるすべての会計基準について広く今後の取り組みを明示する方式 (全体像アプローチ) への移行を決定した。この方式では会計基準間の主な差異のうち、短期的に解消可能なものを「短期プロジェクト」(短期項目) とし、それ以外を「長期プロジェクト」に分類した。さらに、長期プロジェクト項目については優先的に取り上げるプロジェクト項目 (優先長期項目) とその他の項目 (長期項目) とにわけた。

デルを前提として、公正価値測定を機軸とする現代の会計基準を構築するにあたり、論理的な枠組みを整備することがもとめられている。この役割を担うのが包括利益計算書であり、その内容と他の計算書類を一体的に整備することを目的として財務諸表表示プロジェクトが進められている。とりわけ、重要な論点はその他の包括利益の定義とリサイクルの問題である。包括

利益計算書の枠組みは財務諸表全体に関係するものであり、従って個別の会計基準との連携が当然のごとく前提となる。公正価値測定指針や概念フレームワークと共に、新しい企業モデルを前提とした、新たな会計基準の設定に大きく関わる問題である。

Ⅱ プロジェクトにおけるセグメントAの意義

1. 財務諸表表示プロジェクトの全体構想

2004年4月22日IASBとFASBの両審議会は会計基準の収斂化を促進するために共同でこのプロジェクトを実施することを決定した。2005年1月の段階におけるプロジェクトの全体像を簡単に要約してみよう〔4〕。当時の業績報告プロジェクトの目的と計画の概要を理解することができる。現在との違いはあるものの、現在もこの方向性で検討が進められている。

(プロジェクトの目的)

このプロジェクトの目的は、事業企業の財務業績を査定するために、財務諸表情報の有用性を改善する情報表示に関する基準設定することにある。このプロジェクトは、様式と内容、分類と合計、および特定項目または要約金額など財務諸表表示（中間および年次の両方を含む）に焦点を当てる。この際には、重要な尺度を決定する上での重要項目、またこの尺度を計算にする上での必要項目の表示を要求するか否かを含めることになる。

このプロジェクトは財務諸表以外の形式の業績報告を記述するものではない。例えば、経営者の討議および分析（MD&A）あるいはプロフィール利益などは対象外である。またセグメント報告あるいは財務諸表項目に関する認識・測定について記述するものではない。

(プロジェクトの構成)

IASBとFASBの合同会議において、審議会はこのプロジェクトの内容を以下の二つのセグメントに区分することを決定した。この名称はのちにフェーズに変更されている。

○ セグメントAにおいては以下の論点を取り扱われる。

- ・ 現行の“継続事業からの純利益”（US-GAAP）や“利益損失”（IAS）の小計を含む単一の包括利益計算書を必要とするのかについて。
- ・ 主要な財務諸表について（FASBの場合、主要な財務諸表として持分変動計算書を要求するか否かを検討する予定である）。
- ・ 比較財務諸表で表示を要求される年次数値、また注記による開示内容について。
- ・ キャッシュ・フロー計算書の場合、直接法を要求するか否かについて。

○ セグメントBにおいては以下の論点を取り扱われる。

- ・ “純利益”または“利益損失”と他の包括利益との間での“リサイクル”概念の価値について、また価値がある場合には、リサイクルすべき取引や事象について、あるいは、どの時点でリサイクルを行うのかについて。
- ・ 主要な財務諸表における情報区分上の一貫性のある諸原則の開発について。
- ・ 主要な財務諸表における報告すべき合計および小計の定義について。

2. 公開草案の成立経緯とその内容

(1) 業績報告プロジェクトの成立経緯

IASBは2001年9月においてアジェンダとして業績報告プロジェクトを追加することを了解した。このプロジェクトの目的は損益計算書において表示される情報の有用性を拡張することにあつた。IASBは損益計算書に関する新たなモデル開発および予備的試験を実施した。また同じころFASBもまた2001年10月に業績報告

プロジェクトをそのアジェンダとして追加し、モデルの開発および予備的試験を実施していた。IASBはこの段階では二つのモデルの違いに鑑みて最終案の決定を断念した。

2004年4月、IASBとFASBの両審議会は共同プロジェクトとして業績報告に関する研究をさらに継続することを決定した。両審議会はこのプロジェクトでは損益計算書の表示と配列のみならず、他の計算書についても言及することで合意した。他の計算書は損益計算書と共に完全な一組の財務諸表を構成するものである（その他の計算書とは従来の貸借対照表、持分変動計算書、及びキャッシュ・フロー計算書を意味する）。

審議会はこのプロジェクトを二つのセグメントに分けて進めている。セグメントAは完全な一組の財務諸表を構成する計算書、および公表期間について記述するものである。IASBは2006年3月公開草案「国際会計基準第1号『財務諸表の表示』(IAS1)の改訂」[5]を提案した。これはIASBの業績報告プロジェクトにおけるセグメントAの成果として公表されたものである。この草案ではIAS1[6]の内容を財務会計基準書第130号「包括利益報告」(SFAS130)[7]の内容と合致させることを提案するものである。FASBはセグメントAの検討結果を踏まえて、セグメントBの結果と共に最終的に検討することを決定した。このためにFASBではこの公開草案を提案しなかった。

(2) セグメントAに関する草案内容

草案は2006年7月を期限としてコメントを要請した。草案の主要な提案部分によって整理すると以下のようにまとめることができる。草案の主要な内容がSFAS130の包括利益計算書との収斂化にあることが理解できる。

(完全な一組の財務諸表)

・IAS1は現在「貸借対照表」と「キャッシュ・フロー計算書」を完全な一組の財務諸表を構成する計算書として採用する。公開草案ではこの計算書に「財政状態計算書」と「キャッシュ・フロー計算書」の名称変更を提案する。提案の目的は計算書の機能を反映させることにある。(結論の根拠BC4とBC5)。

・公開草案は完全な一組の財務諸表に期首財政状態計算書を含めることを提案する。IAS1では完全な一組の財務諸表にこの計算書を要求していない。提案の目的は実体の財務諸表を分析する際に利用者に対して有用な情報を提供することにある。(結論の根拠のBC6-BC9)。草案は以下の完全な一組の財務諸表を提案する。

- 期首と期末の財政状態変動表
- 認識収益費用計算書
- 持分変動計算書
- キャッシュ・フロー計算書
- 注記

(所有主持分変動と認識収益費用の報告)

・IAS1は収益費用を計上する損益計算書の表示を要求する。利益損失として認識されない他の収益費用に関する構成要素を所有主持分変動と共に持分変動計算書に表示する可能性がある。この草案では以下の三点を提案する。①所有主の資格による所有主取引によって生じる全ての持分変動(所有主持分変動)と非所有主持分変動は区分表示しなければならない。②持分変動計算書において収益費用に関する構成要素(非所有主持分変動)を表示してはならない。③収益費用は所有主持分変動と区分表示し、一計算書あるいは二計算書において表示しなければならない。すなわち、収益費用と持分変動を明確に区分し、収益費用は認識収益費用計算書に、

また持分変動は持分変動計算書において表示することを提案する。なお、認識収益費用計算書とは米国の包括利益計算書に相当する。草案では認識収益費用計算書においてすべて表示する一計算書方式と純利益を求めるまでの収益費用部分と他の認識収益費用部分を分ける二計算書方式の選択を認めている。提案の目的は区分の性格ごとに項目合計を要求し、利用者により良い情報を提供することにある。(結論の根拠BC12-BC20)。他の認識収益費用とは純損益部分に含まれない認識収益費用(再区分調整を含む)の合計である。これらは他の会計基準または解釈指針において要求・許可されるものである。他の認識利益費用項目としては以下の項目がある。

- 再評価剰余金の変動 (IAS16 [8] と IAS38 [9])
- 海外事業の財務諸表換算から生じる利得損失 (IAS21 [10])
- 売却可能金融資産の再測定時の利得損失 (IAS39 [11])
- キャッシュ・フローヘッジにおけるヘッジ手段の利得損失のうち有効部分 (IAS39)
- 確定給付プランの保険数理利得損失 (IAS19「従業員給付」[12] 第93A項)

(再区分調整と法人所得税)

・この草案は他の認識収益費用の構成要素に関する再区分調整 (reclassification adjustment) を認識収益費用計算書または注記開示を提案する。再区分調整とは前期に他の認識収益費用項目として認識し、当期に収益費用に再区分されるものである。提案の目的は収益費用の再区分の影響を査定する情報を利用者にと提供することにある。(結論の根拠BC21-BC23)。提案は他

の認識収益費用項目をリサイクルすることを認めるものである。

・この草案は他の認識収益費用の構成要素に関する法人所得税の開示を提案する。IAS1にはこのような要件は存在しなかった。提案の目的はこの構成要素ごとに法人所得税に関する情報を利用者に提供することにある。損益に適用される税率はそれぞれ別のものが適用されるからである。(結論の根拠BC24-BC25)。

(配当の表示)

・IAS1は、分配によって認識される配当額および一株当たり金額について、損益計算書、持分変動計算書、あるいは注記で開示することを認めてきた。草案は所有主への分配として認識される配当額を持分変動計算書または注記における開示を提案する。従って、認識収益費用計算書での開示は認められなくなった。提案の目的は、所有主持分変動(持分保有者への分配)と非所有主持分変動(認識収益費用項目)を明確に区分表示することにある。(結論の根拠のBC28参照)。

(3) 公開草案へのコメント分析

IASBは2006年12月会議において130通のコメントレターを分析した。その結果をもとに議論を進め、暫定的に草案内容について決定を行った。主要な内容は以下の通りある。この内容はSFAS130との収斂化を達成するものとなった。IASBは今回のコメント分析をうけて2007年第2四半期には最終案を公表する予定である。

- 認識収益費用計算書の名称を包括利益計算書とする。
- 期首財政状態変動表は常時開示ではなく、再区分調整や再表示に当る場合にのみ開示する。

- 包括利益計算書は一計算書方式が望ましいが、二計算書方式を許容する。
- 再区分調整に関する情報を包括利益計算書または注記で開示する。
- 他の包括利益については項目ごとに法人所得税を開示する。
- 他の包括利益の項目を税引き後表示と税引き前表示で税額別表示を選択できる。
- 包括利益計算書で表示する1株当たり情報は1株当たり利益のみとする。

Ⅲ プロジェクトにおけるセグメントBの現状

1. セグメントBの基本的枠組み

(1) プロジェクトの範囲

ここではセグメントBの基本的な枠組みを確認する。まずセグメントBの対象範囲を確認できる。

このプロジェクトは財務諸表における財務情報の構成および表示に関するものである。他の基準で提供される認識・測定については取り扱うことはない。スタッフは構成また表示の要件変更について検討することはない。ただし、合計または小計の変更、測定または測定指針の変更を除く。

このプロジェクトは完全な一組の財務諸表について検討する。また、年次財務諸表について（また後の段階では要約財務諸表について）検討する。

このプロジェクトは財務諸表における合計または小計の必要性について記述する。これには純利益または損益の小計を含む。このプロジェクトはリサイクルの仕組みを変更するか否かについて査定する。

このプロジェクトは財務諸表の注記に関する「包括的」見直しを行わない。しかしながら、

財務諸表の変更によって開示要件の改訂をもたらす可能性がある。またこのプロジェクトでは、この目的を財務諸表で達成できなかった場合、その領域に関する新しい開示要件を設定するかもしれない。

このプロジェクトでは、損益計算書または認識収益費用計算書のみならず、完全な一組の財務諸表を構成する全ての財務諸表について検討する。この結果として生じた基準は、全ての形態の事業体（公開・非公開の両方に）に適用されるものとなる。しかしながら、金融機関に対する特別な表示規定については別途検討する予定である。

(2) プロジェクト名称

審議会はその目的を認識収益費用計算書のみならず全ての財務諸表に拡大する。この焦点の変更を認識するためにプロジェクト名を“財務諸表表示”に変更する。この段階で業績報告プロジェクトから財務諸表表示プロジェクトへと名称変更を行なった。

(3) プロジェクト目的

投資家、債権者及びその他の者が企業の財政状態およびその変動を完全に理解し、企業の将来のキャッシュ・フローの金額、タイミング、不確実性を評価する情報を利用できるように、それぞれの財務諸表（および財務諸表全体）にどのように情報表示するかについて改善することを目的とする。

この目的を果たすために勘定科目の区分と表示について検討する。これには財務諸表の小計と合計をどのようにまとめるかを含む。さらに財務諸表が相互補完的に役割を果たせるように、それぞれの財務諸表においてどのように表示すべきかについて記述する。

(4) 五つの作業原則

プロジェクトの目的が財務諸表全体において将来のキャッシュ・インフローおよび不確定情報を提供するための勘定科目体系の改善にあることがわかる。このために以下の作業原則の検討が進められている。この作業原則は暫定的なものであって議論の過程において見直し・追加が行われる。

原則1（一体性、比較可能性、首尾一貫性）企業の財務諸表は財務の全体像を表示する情報を一体的に表示しなければならない。これらはある期間と他の期間を比較可能で首尾一貫性のあるものでなければならない。

原則2（流動性）財務諸表は利用者に企業の資産・負債に関する流動性を査定できる情報を表示しなければならない。

原則3（価値創造活動と資本活動の区分）財務諸表は実体の価値創造活動及び資本活動とを区分するように情報を表示しなければならない。

原則4（理解可能性）財務諸表は、種類の異なる資産・負債に適用した測定方法、測定の相対的精度、資産・負債の変動要因などを理解できる方法で情報を表示しなければならない。

原則5（同質なグループ）財務諸表の情報は同じ経済条件下で同様に反応するグループに分解・分類しなければならない。

2. セグメントBにおける議論展開と暫定決定

(1) セグメントBの議論展開

セグメントBの議論は本格的に2006年7月会議から開始された。2007年3月会議までの議題を簡単にまとめてみることにしたい。7月会議では一体性原則の適用によって包括利益計算書と財政状態計算書及びキャッシュ・フロー計算書との一体的な検討が明らかになった。7月会議では区分原則に関わる財務部門の定義が

中心的課題であった。区分原則の検討が7月会議のみでは決着がつかず9月会議、10月会議においても継続して進められた。10月会議において、事業部門と財務部門の二区分および事業部門での営業・投資の区分が決定された。また10月会議では、他の包括利益項目を包括利益計算書においてどのように表示するかが議論された。これは重要な論点であるがゆえに、当面の短期的ゴールと長期的ゴールに分けた決定がおこなわれた。長期的には、包括利益計算書において他の包括利益項目を独立部門で区分表示することも、また純利益の表示もないことが決定された。短期的には、SFAS130の包括利益計算書のように独立の区分で他の包括利益項目を表示し、実現の段階でリサイクルすることを認めることが決定された。このことは12月会議において再確認されている。12月会議ではキャッシュ・フロー計算書、1月会議では持分変動計算書と主要な計算書の概略について検討がなされた。1月会議と3月会議では他の包括利益項目の表示方法について検討がなされたが、最終案には至らなかった。これまでの議論展開からセグメントBの議論の全体像がおおよそ見えてきた。IASBの作業プランによれば、2007年第2四半期には討議資料の公表を予定している。これまでの議論を踏まえ、論点整理と方向性の再検討を進める段階に近づいてきた。

(2) 2007年3月時点の暫定決定

最後に、2007年3月29日時点の暫定決定内容を以下に訳出して示すことにする。以下の内容はFASBホームページのセグメントBの暫定決定である [17]。この暫定決定を読むことによって2007年第2四半期に予定される討議資料の概略を推し量ることができる。これまでの議論経過を眺めるならば現段階は論点整理の段階ではあるが、いよいよ純利益表示とリサイク

表4 財務諸表表示プロジェクトセグメントBの議題一覧

<p>2006年7月会議</p> <p>(1) 作業原則</p> <p>(2) 7月会議の範囲</p> <p>第1部：財務の部</p> <p><問題1：財務の定義></p> <p><問題2：表示への財務の定義適用></p> <p><問題3：所有主との取引></p> <p>第2部：事業の部</p> <p><問題4：資金運用の分類></p> <p><問題5：営業の分類></p>	<p>2006年9月会議</p> <p>(1) 9月会議の構成</p> <p><問題1：財務負債と資金運用資産></p> <p><問題2：戦略的投資の分類></p> <p><問題3：法人所得税></p> <p><問題4：廃止事業></p> <p><問題5：区分の作業原則></p> <p><問題6：比較可能性の作業原則></p> <p><問題7：異常損益項目></p>
<p>2006年10月会議</p> <p>(1) 財務と投資の区分</p> <p><問題1：財務部門の定義></p> <p><問題2：事業部門における投資区分の定義></p> <p><問題3：年金資産と負債の表示></p> <p>(2) 資産・負債の長短区分に関する情報表示</p> <p><問題1：資産・負債の短期区分></p> <p><問題2：流動性の情報></p> <p><問題3：繰延税金の長短構成要素></p> <p>(3) 他の包括利益項目とリサイクルおよび包括利益計算書</p> <p>第1部：資産・負債の測定に関する情報</p> <p><問題1. 1：資産・負債の測定></p> <p><問題1. 2：測定の不確実性と主観性></p> <p><問題1. 3：資産・負債の変動></p> <p>第2部：他の包括利益とリサイクルの仕組み</p> <p><問題2. 1：他の包括利益と一体性原則></p> <p><問題2. 2：純利益とリサイクル></p> <p><問題2. 3：コミュニケーション></p> <p>第3部：包括利益計算書の表示と注記</p> <p><問題3. 1：可能性ある表示制度></p> <p><問題3. 2：一計算書と二計算書></p>	<p>2006年12月会議</p> <p>(1) 他の包括利益</p> <p><問題1：他の包括利益項目></p> <p><問題2：包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書の長短区分></p> <p>(2) キャッシュ・フロー計算書</p> <p><問題1：作業原則の提案></p> <p><問題2：直接法と間接法></p> <p><問題3：営業利益と営業キャッシュ・フローの調整></p> <p><問題4：非現金活動></p> <p>(3) 金融機関への適用様式</p> <p>A：将来検討する必要がある問題</p> <p><問題1：マネージメント視点アプローチ></p> <p><問題2：財務部門></p> <p><問題3：投資区分></p> <p><問題4：営業区分></p> <p><問題5：区分の問題></p> <p>B：将来検討する必要がある問題</p> <p><問題6：長期・短期の小区分></p> <p><問題7：再測定></p> <p><問題8：機能と性質></p> <p><問題9：他の包括利益></p>
<p>2007年1月会議</p> <p>(1) 廃止事業の定義</p> <p>(2) 包括利益計算書における区分</p> <p>(3) ハイブリット事業の検討</p> <p>(4) 持分変動計算書と他の持分関連問題</p>	<p>2007年2月会議</p> <p>(1) 流動性情報の表示</p> <p><問題1：流動性の概念></p> <p><問題2：流動性の作業原則の適用></p>
<p>2007年3月会議</p> <p>(1) 資産・負債の再測定及び他の変動の情報提供</p> <p>(2) 他の包括利益項目の表示</p> <p>(3) 現金同等物の定義と表示</p>	<p>2007年5月会議</p> <p>(1) 流動性情報の表示</p> <p>(2) 多角経営体における区分</p>

出典：「IASB updates」 「Meeting Summaries and Observer Notes」 を元に筆者が作成した。

ルの仕組みを持たない包括利益計算書を前提とする財務諸表表示の枠組みが現実のものとして見えてきた。

(作業原則)

①審議会は以下のような作業原則を設定している。

原則 1 (一体性) 財務諸表は一体性のある方法で財務の写像を表示する情報を表示しなければならない。これらはある期間と他の期間とを比較可能で首尾一貫性のあるものでなければならない。

原則 2 (流動性の査定) 財務諸表は、利用者に企業の資産・負債に関する流動性を査定できる方法で情報を表示しなければならない。

原則 3 (価値創造活動と資本活動の区分) 財務諸表は実体の価値創造活動と資本活動とを区分する方法で情報を表示しなければならない。

原則 4 (理解可能性) 財務諸表は、資産・負

債を測定するために採用する別の方法、測定の相対的精度、資産・負債の報告金額を変動させた原因を理解させる方法で情報を表示しなければならない。

原則 5 (区分) 財務諸表の情報は同じ経済条件下での変動に同様に反応するグループに分解・分類しなければならない。

審議会は暫定的にさらに以下の作業原則を設定している。財務諸表は、投資家、債権者、その他へ以下の諸点を査定できる方法により情報を表示しなければならない。

- 将来キャッシュフローを創造する企業の能力
- 義務、配当支払い能力、および外部資金調達のニーズに対応する企業能力
- 現金取引と発生主義会計の違い
- 企業の財政状態に関する期間中の非現金活動の効果

(基本財務諸表の様式)

②表 5 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、持分変動計算

表 5 財務諸表の基本構成要素

財政状態計算書	損益・包括利益計算書	キャッシュ・フロー計算書
事業 (Business) 営業資産・負債 投資資産・負債	事業 (Business) 営業利益 投資利益	事業 (Business) 営業キャッシュ・フロー 投資キャッシュ・フロー
廃止事業	廃止事業	廃止事業
財務 (Financing) 財務資産 財務負債	財務 (Financing) 財務利益 財務費用	財務 (Financing) 財務資産キャッシュ・フロー 財務負債キャッシュ・フロー
持分		持分
法人所得税	法人所得税	法人所得税
	持分変動計算書	

書に関する作業様式を示す。両審議会は財務、営業、投資に区分する分類と各区分基準の作業様式を非金融機関と同様に金融機関にも適用できることを暫定合意した。

(財務諸表の一体性)

③財務諸表での情報表示における作業様式の最終ゴールは、各財務諸表の項目間の関係を明確にするため企業の財務的写像を一体的に表示することである。

- a. 資産・負債は以下の指針に準拠し財政状態計算書の作業様式の通りに分類される。資産・負債の変動は包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書と一貫性のある区分がなされる。
- b. 一体性の原則は、実行可能な限り、勘定科目レベルで適用しなければならない。財政状態計算書の個々の勘定科目の変動は、可能な範囲で包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書の同様に区分された勘定科目とリンクさせなければならない。

(区分指針と関連の開示)

④財政状態計算書の財務区分には、経営者が企業の事業活動の資金調達の一部とみなす金融資産・金融負債を含む。(これらを財務資産または財務負債と呼ぶことにする。)それぞれの財務諸表において財務負債に関連する金額は財務負債区分に表示される。また財務資産に関連する金額は財務資産区分に表示される。

- a. 金融資産または金融負債を財務区分に含めるべきか否かを決定するには、各企業がこの項目に他の財務資源と交換可能であるのか、またこの項目がある事業活動

から独立したものと区別できるかどうかを検討しなければならない。

- b. 以下の項目は一般に非金融機関の財務区分に含まれる金融資産・金融負債の事例である。現金、銀行ローン、売却可能金融商品、社債、リース、及びこれらの項目をヘッジするための保有される金融商品など。
- c. 現金は単独の分類で報告される。

⑤持分区分は財政状態計算書では全ての持分項目を含める。持分項目の変動はキャッシュ・フロー計算書と持分変動計算書の持分区分に表示する。(審議会はこれまで暫定的に全ての持分を財務部門の持分区分に表示するとしていた。)

⑥投資区分(事業部門区分内)は企業の事業活動の資金調達に関係のない資産・負債を含む。これらは経営者が主要な事業活動ではないと見なすものである。(これらを投資資産・投資負債と呼ぶ)。投資資産・投資負債の全ての変動を包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書の投資区分に表示する。

- a. 非金融機関の投資区分に分類される項目事例は、売却可能金融商品と投資区分項目をヘッジするために保有される金融商品などである。

⑦営業区分(事業部門区分内)は財務部門・投資区分と同様に幅広く定義される。営業資産・負債は同じ部門に含まれる。営業資産と営業負債を区別することはない。

⑧企業は、会計方針として、財務、投資、営

業の各部門における資産・負債の区分基準について説明しなければならない。

- a. 区分基準の変更を会計方針の変更として見直されて、過年度に遡及適用される。

⑨審議会は包括利益計算書の機能別で資産・負債の全ての当期変動分を表示することを長期ゴールとすると表明した。これはある部分の収益費用項目を他の包括利益に分類することなく、またリサイクルの仕組みも必要としない方式を意味する。この長期ゴールに達するためには、他の包括利益で認識するように要求する現行基準を変更することが必要になる。このために審議会は暫定的に他の包括利益項目を包括利益計算書の独立部門で表示することが必要になることを了承した。

さらに、長期ゴールのための暫定的ステップを議論するため、FASBは暫定的に外貨建取引修正以外の他の包括利益項目を資産や負債の区分に合致するように包括利益計算書で区分することを決定した。例えば、財政状態計算書で投資区分に分類される売却可能有価証券の未実現損益は包括利益計算書の投資に分類される。FASBは外貨建取引修正を包括利益計算書でどのように区分するか議論したが、結論には達しなかった。機能別の小区分は他の包括利益の構成要素とそれ以外の構成要素を区分する。FASBは暫定的に他の包括利益項目を継続してリサイクルすることを決定した。

2006年10月、12月、2007年3月に、この問題を検討した結果、IASBは他の包括利益項目をどのように包括利益計算書で表

示するかについてコンセンサスを得られなかった。IASBは暫定的に討議資料に複数の代替案を掲載することを決定した。この代替案には他の包括利益項目と他の収益費用項目を区分する方式を含める。審議会はスタッフに将来の議論のために実施可能な代替案の開発を要請した。IASBは暫定的に以下の点を決定した。包括利益計算書では、連結子会社やジョイント・ベンチャーに関連する外貨建取引修正は営業区分に、持分法投資に関連する外貨建取引修正は持分法投資と同様に区分にする。

他の包括利益項目を他の資産・負債の全ての変動と同様に表示する長期ゴールに達するため、両審議会は財務諸表表示プロジェクトの一部としてではなく、他の包括利益項目を生じさせる基準ごとに個別に取り扱うことを決定した。

⑩全ての法人所得税は、所有主取引に関する税金を含めて、法人所得税の部門に独立表示する。

- a. 法人所得税は継続事業、廃止事業及びその他の項目に配置することはない。(廃止事業と他の包括利益項目を含める全ての項目を税引前の金額で表示する。)
- b. 財務諸表の注記には表示上の変更による法人所得税の分析のために利用者を支援する情報を含む。

⑪廃止事業は廃止事業部門に独立表示する。

- a. 廃止事業の構成要素にはSFAS131「企業セグメントおよび関連情報に関する開示」[15]とIFRS8「営業セグメント」[13]

- で定義する営業セグメントである場合にのみ廃止事業部門で報告する。これはSFAS144「減損および長期資産処分会計」[16]とIFRS5「売却目的保有非流動資産と廃止事業」[14]の定義変更該当する。
- b. 企業は以下の財務情報を注記で開示しなければならない。
- 1) 基本財務諸表で廃止事業として報告される構成要素
 - 2) 営業セグメントではないという理由で事業部門で報告される廃止の構成要素
- c. 審議会は廃止事業の資産・負債を財政状態計算書において総額または純額で表示すべきか否かの点について合意には達しなかった。
- d. 廃止事業に関する損益または公正価値測定や処分による損益は包括利益計算書にまとめられる。
- e. 廃止事業に関するキャッシュ・フロー総額はキャッシュ・フロー計算書にまとめられる。
- f. 廃止の構成要素について開示情報は以下の項目までに拡張される。財務諸表の注記に開示される以下の情報は全ての期間に提供される。
- 1) 収益・費用の主要項目。減損、利子、減価償却、償却費用および少数株主持分などを含む
 - 2) キャッシュ・フローの主要項目（営業、投資、および財務の区分ごと）
 - 3) 資産・負債の主要項目
 - 4) 処分活動の性質及び処分収入の活用
- ⑫異常損益項目は財務諸表の単独部門または区分において表示しない。また異常損益項目の概念は排除する予定である。（FASBのみ）
- （財務諸表本体における情報区分）
- ⑬別々に再測定される資産・負債は財政状態計算書においてまとめることはできない。
- ⑭ある項目を財務諸表にどの時点で単独表示するのか、またはまとめて表示するのかについては、一般指針を財務諸表表示基準に含める予定である。（この問題はさらに検討する予定である。この開発される一般指針は非金融機関と同様に金融機関にも適用される。）
- ⑮情報は総額で財務諸表に表示する。ただし、総額表示される追加情報が（純額表示ではなく）重要な価値を提供しない場合を除く。（審議会はこの原則は非金融機関と同様に金融機関に適用すると決定した。）
- ⑯企業は、(a) 企業が従事する主要な活動に関する情報（機能別）と (b) 機能別とに、将来のキャッシュ・フローを予測するために有効な情報を提供する重要な費用関連情報（性質別）を提供しなければならない。企業は、さらに機能別に営業成果を理解する上で重要な費用を別に報告しなければならない。これは機能別とは関係ないかもしれない。（例えば、のれんの減損など）。
- a. ある企業は、（例えば、サービス産業など）営業、投資、財務活動などの機能別以上に詳細な機能別の情報表示を要求されることはない。このような企業は高いレベルの活動それぞれに重要な費用を（性質区分で）表示する。
 - b. ある企業には包括利益計算書の本体において性質別の費用情報を表示することを勧められる。この表示が実用的でなければ

ば、ある企業は注記における情報表示を選択することができる。

(キャッシュ・フロー計算書と関連開示)

⑰審議会は直接法を用いて作成するキャッシュ・フロー計算書と同じ情報を表示することを暫定的に指示した。主要なIASBの構成員は営業キャッシュ・フロー報告のために直接法を採用しないことを表明する。両審議会は営業利益と営業キャッシュ・フローの再調整を継続して表示することを決定した。さらに、審議会は非現金活動に関する情報表示の採用を暫定的に決定した。しかしながら、審議会はキャッシュ・フロー計算書でこのような情報を表示する最も効果的な方法はないことを了解している。このために開示の一部としてこのような情報表示の可能性について探求するようにスタッフに指示した。

⑱審議会は現金同等物の概念を財務諸表表示上は保留しないことを決定した。現行の現金の定義を留めて、キャッシュ・フロー計算書は現金の変動情報のみを表示する。審議会はスタッフにこれまで現金同等物に分類された項目に関する現金受払いの純額をキャッシュ・フロー計算書に計上できるのか否かを検討するように要請した。

(持分変動計算書と関連項目)

⑲持分変動計算書には期首・期末の持分構成要素の変動残高の詳細を含める。(他の包括利益を除く。これらはまとめて表示される。他の包括利益項目の詳細は財務諸表の注記に表示される。) また審議会は資本取引からの収入を持分変動計算書で総額表示することに合意した。

⑳審議会は包括利益計算書と所有主の資格での所有主取引から生じる純資産変動を計上する純資産変動計算書とを交代させることを検討したが決定はしなかった。

㉑審議会は包括利益の配分情報を資本提供者へ提供する補助表または持分項目(または財務負債項目)の公正価値情報を提供する補助表などの提案を探求しないと決めた。

(注記：流動性情報)

㉒審議会は、企業に流動性管理方針とプロセスに関する定性情報の開示についてを検討中である。これはIFRS7「金融商品：開示」[18]やSEC規則S-Kの流動性管理に関する定性情報の開示要件に類似するものである。

㉓審議会は12月会議においてスタッフに金融機関と非金融機関の両方に適用可能な流動性情報の表示原則を開発することを要請した。(審議会はこれまで非金融機関には流動性情報の提供手段として財政状態計算書の分類ごとに長期・短期の区分表示を決定していた。) 2月会議において、IASBは短期の満期を契約期間のある短期資産・負債について注記で表示することで合意した。企業が1年よりも短い期間で現金ニーズを管理する場合、企業は金融負債のIFRS7の要件と同様な一期間以上の満期情報を提供する。これらの資産・負債の満期は以下のいずれかの方法で区分しなければならない。

a. (i) 契約上の満期または (ii) 資産・負債の期待される実現・決済のいずれか短いもの。又は

- b. (i) 契約上の満期と (ii) 資産・負債の期待される実現・決済の両方。これは企業の流動性管理活動と一致することを前提とする。この方法では (i) と (ii) の重要な差異を説明しなければならない。

ある企業が1年以内の短期で現金ニーズを管理していない場合、満期情報は財政状態計算書か注記で提供することができる。ある企業が財政状態計算書で情報を表示しない場合、資産・負債の (i) 契約上の満期または (ii) 期待される実現・決済が1年以内であるならば、企業はこの資産・負債を短期とする。またその他の場合、資産・負債を長期とする。

- ②④全ての企業は注記に契約期間のある長期資産・負債について満期の詳細を表示する。短期資産合計、長期資産合計、資産合計、負債合計もまた注記で開示される。

(注記：測定情報)

- ②⑤財政状況計算書で表示される資産・負債の測定ベースに関する情報は、重要な会計方針の要約で開示される。特定の会計方針を開示すべきか否かを決定する場合、諸取引、他の諸事象及び諸状況を財務諸表においてどのように反映されているか理解するために、経営者は開示が利用者を支援しているかを検討する。さらに将来の会議でこの問題を検討する予定である。特に、審議会は非金融機関と同様に金融機関に適用できる流動性情報の表示原則を開発することをスタッフに指示した。

- ②⑥財務表示基準には一般要件を含める予定である。財務諸表の注記は、資産・負債の現

在の尺度に関する重要な不確実性を記述し、この測定額を選択した理由を説明しなければならない。個々の会計基準には、該当するならば測定の不確実性に関する特別開示を含める。

- ②⑦財務諸表には資産・負債の様々な変動を区分できる情報を利用者に提供しなければならない。特に、それは公正価値変動や見積変更（再測定を意味する）、あるいは再測定ではなく現金取引か発生主義による別の資産・負債変動などである。2007年2月、審議会はどの変動を別々に表示し、またどの変動をまとめて表示するのか、あるいはその表示方法について議論した。

- ②⑧資産・負債の金額の変動原因を利用者に理解させる情報を表示するために、審議会は期首・期末財政状態計算書間の再調整を再検討することについて合意した。審議会はこの再調整においてどの情報を表示すべきかを決定する場合、永続性の特性や測定の客観性を検討しなければならない。なぜなら、これらは将来のキャッシュ・フローを予測する場合に利用者が考慮すべき要素だからである。

おわりに

2001年7月国際会計基準審議会 (IASB) は国際証券監督者機構 (IOSCO) の国際会計基準の国際的基準の地位を認める決定によって、新たに国際会計基準設定機関としての道のりを歩みだした。2002年10月米国財務会計基準審議会 (FASB) は高品質で比較可能性の高い会計基準の開発のためにIASBと「ノーウォーク合意」を締結し、両者の会計基準にある差異を取り除くため収斂化プロジェクトに着手した。

2006年2月FASBはさらにMoUを公表しIASBとの共同プロジェクトの具体化を進めている。EUは2005年1月以降EU域内の上場会社に対し国際会計基準による連結財務諸表の作成を義務付けている。同時にEU域内でEU域外企業が資金調達する企業に2007年から国際会計基準または同等の会計基準の適用義務付けを決定している。この結果各国の会計基準が国際会計基準と同等であることが重要な問題として登場するのである。これがいわゆる「2007年問題」である。EUは米国、カナダ、日本の三国に対しておおむね同等としながらも補完計算書または追加開示を勧告した。米国とEUの間で2009年までに補完計算書や追加開示などの調整措置なしに済ませるため、現在FASBとIASBの収斂化作業が進められている。EUが調整措置の適用を2009年まで延期したことにより現在はこの問題は「2009年問題」と呼ばれる。このような国際会計基準のグローバルスタンダード化と同時に、産業構造の変化に連動した新しい会計基準設定の展開がみられる。これは従来の製造業を中心としたプロダクト型市場モデルからデリバティブ等の金融財の比重が高いファイナンス型市場モデル、知的情報型市場モデルへの展開において見られる新しい現象である。この新たな会計基準設定の展開において、その制度的枠組みの見直しに迫られている。この代表的プロジェクトとして業績報告プロジェクトがある（現在は財務諸表表示プロジェクトと呼ばれる）。このプロジェクトは個別の会計基準を収容する枠組みを提供する基準となるものである。

本稿では、まず収斂化プロジェクトの存在と収斂化における新会計基準設定の展開を概観した。国際会計基準への収斂化の波にのって現在新しい会計基準設定の論議が展開されている。財務諸表表示プロジェクトがこの新しい会計基

準論の全体構造を支える枠組みとして存在することを示した。この認識の下に財務諸表表示プロジェクトの全体構想を俯瞰し、このプロジェクトにおけるセグメントAの内容とその役割を確認した。セグメントAは当面のSFAS130との収斂化を実現し、包括利益計算書を中心とした財務諸表体制を整備することを意図するものである。最後に、セグメントBにおける議論展開を整理し、3月末現在における暫定決定事項をまとめた。

これまでの議論経過を眺めると現段階では論点整理の段階にある。2007年度中に純利益表示とリサイクルの仕組みを持たない包括利益計算書を前提とする財務諸表表示の枠組みを検討すべく討議資料の公表を予定している。これから他の会計基準および概念的枠組みの議論と平行して、財務諸表表示プロジェクトの結論を得ることになる。産業構造の変化に連動した新たな会計基準設定と財務諸表表示プロジェクトの動向に注目したい。

引用文献

- [1] FASB and IASB, September 2002, *Memorandum of Understanding: "The Norwalk Agreement"*.
- [2] FASB and IASB, February 2006, *A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP-2006-2008 Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB: "MoU"*.
- [3] 武田隆二「新会社法と会計のあり方（一）（二）（三）」『会計』第171巻第1号～第3号
- [4] PERFORMANCE REPORTING JOINT INTERNATIONAL GROUP, January

2005, AGENDA PAPER 2 : History of the Performance Reporting Project.

- [5] IASB, March 2006, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements— A Revised Presentation.*
- [6] IASB, December 2003, *revised IAS 1 Presentation of Financial Statements.*
- [7] FASB, June 1996, *Statement No.130 Reporting Comprehensive Income.*
- [8] IASB, December 2003, *revised IAS 16 Property, Plant and Equipment.*
- [9] IASB, March 2004, *revised IAS 38 Intangible Asset.*
- [10] IASB, December 2003, *revised IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.*
- [11] IASB, December 2003, *revised IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.*
- [12] IASB, November 2006, *revised IAS 19 Employee Benefits.*
- [13] IASB, November 2006, *IFRS 8 Operating Segments.*
- [14] IASB, March 2004, *IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.*
- [15] FASB, June 1997, *Statement No.131 Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information.*
- [16] FASB, August 2001, *Statement No.144 Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets.*
- [17] FASB, March 2007, *Project Updates : Financial Statement Presentation— Joint Project of the IASB and FASB.*
- [18] IASB, August 2005, *IFRS 7 Financial*