

# 財務諸表の表示の一体性の論拠\*

## — 財政状態変動表の現代的意義 —

小 西 範 幸

There are some gaps between cash flow and income flow in the financial statements, because of existence of time lag and non-cash in the transactions. This study aims to examine the relations between cash flow and income flow by report of changes in financial position.

There are core financial statement presentation principles - cohesiveness and disaggregation. Cohesiveness means that the relationship among items across the financial statements is clear. Disaggregation means separating resources by the activity in which they are used and by their economic characteristics. Together, cohesiveness and disaggregation principles would enhance the understandability of entity's financial statement information.

This study states that the cohesive and disaggregative financial statement information becomes understanding the past and current period change in the entity's financial position, so that it helps users to assess an entity's financial performance, and is useful in predicting an entity's future cash flow. It is also important to mention that a complete set of financial statements consist of statements of financial position, comprehensive income, cash flows and changes in equity (and notes to financial statements), and an entity shall present with equal prominence all of the financial statements in a complete set of financial statements.

### I. はじめに

財務諸表の利用者は、企業の財政状態およびその変動を十分に理解することによって企業の将来キャッシュフローの金額、時期および不確実性の評価が可能となる。その財務諸表では、資産および負債を公正価値で評価し、その資産と負債の差額として純資産を導出し、そして、純資産の期間変動額から所有者との取引を除いて包括利益が計算される。換言すれば、包括利益は資産および負債の期間変動額によって計算されることになるため、その内訳は財政状態変動表によって表示できる。

本稿では、財政状態変動表を基軸とした財務諸表の構造を説明した後に、財政状態変動

表の役割と表示について検討してみる。ここでは、財政状態の変動と業績（業績差異）の表示について説明し、財務諸表の表示の一体性の論拠を明らかにする。

### II. 財務諸表の構造

図表1は、財務諸表の関係を計算構造の視点から示している。ここでは、財政状態計算書（図表1の①）で表示された株主との取引以外の持分の期間変動額（¥36,000）は、包括利益計算書においてその期間に生じた収益と費用の差額によって総包括利益が表示され（図表1の④の破線の上側）、所有者との取引による持分の期間変動額の明細（配当金

\*本研究に関しては、平成23年度科学研究費補助金（「基盤研究(C)」課題番号：21530465）の交付を受けている。

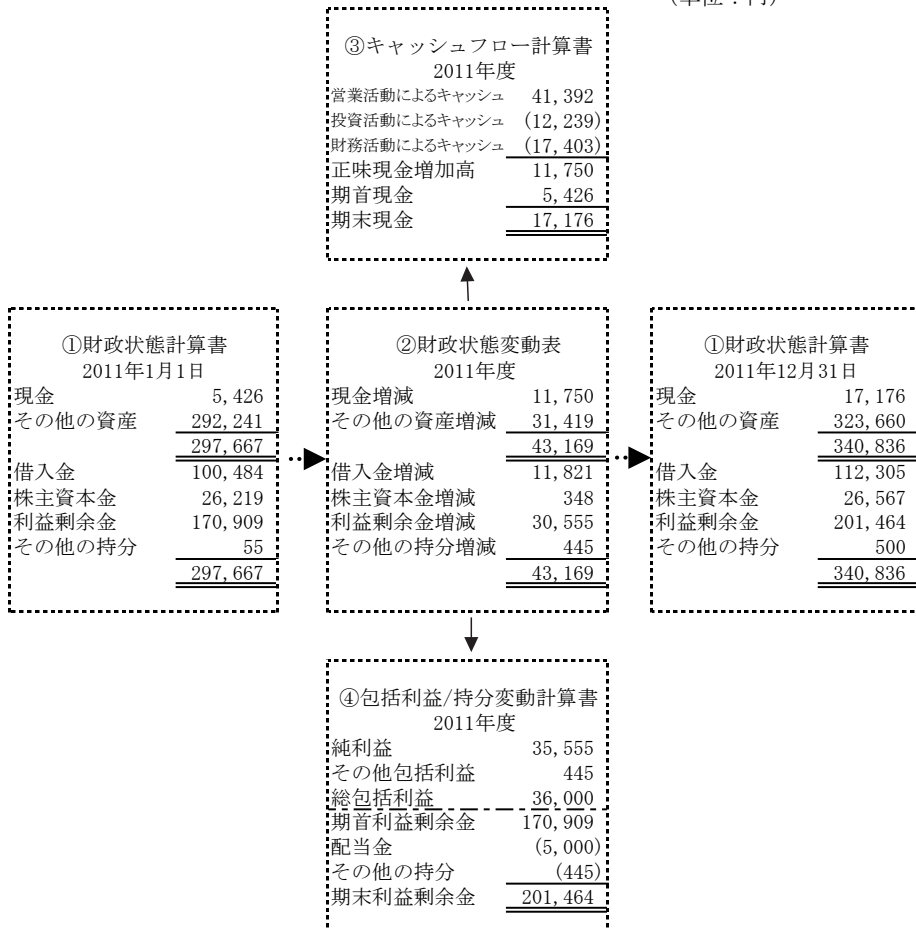
¥5,000) は、持分変動計算書において表示されている (図表 1 の④の破線の下側)。また、現金の期間変動額 (¥11,750) は、キャッシュフロー計算書 (図表 1 の③) においてその明細が表示される。つまり、企業の財政状態の変動に関する情報を提供している財政状態変動表 (図表 1 の②) の該当項目が包括利益計算書、持分変動計算書およびキャッシュフロー計算書において表示されているのである (小西 (2008))。

財務報告の概念ステートメントでは、財務報告の基本目的を設定し、この目的を達成す

るために必要な情報を伝達する計算書を財務諸表として位置づけている (FASB (1978))。そこでは、まず、財務報告の基本目的は、経営・経済的意思決定を行う場合に、有用な情報を提供することである (第 1 階層)。次に、財務報告は、投資者、債権者およびその他の利害関係者が、その企業に関する将来のキャッシュ・インフローの金額、時期および不確実性を評価するのに役立つ情報を提供しなければならない (第 2 階層)。こうしたキャッシュフローの予測に役立つ情報は、企業の経済的資源、これらの資源に対する請求権 (外部主

図表 1 財務諸表の関係

(単位: 円)



体に対して資源を渡す企業の義務および所有者持分)、および資源に対する請求権を変化させる取引、事象および環境に関する情報であると説明している(第3階層)。

最後に、これらの情報を構成する4つの要素として、①経済的資源、負債および所有者持分に関する情報、②包括利益およびその構成要素の測定により与えられる企業業績に関する情報、③流動性、支払能力および資金フローに関する情報、④経営者の受託責任に関する情報を掲げている(第4階層)。これらの情報は、①財政状態計算書、②包括利益計算書、③キャッシュフロー計算書、④持分変動計算書によってそれぞれに明らかにされる。

つまり、概念ステートメントでは、企業の将来キャッシュフローの金額、時期および不確実性の評価には、企業の財政状態およびその変動に関する情報が必要であり、これらの情報を表示する計算書を主要な財務諸表とし

て位置づけることを財務報告の目的から演繹的に説明しているのである。

### III. 財政状態変動表の役割

図表2は、ある企業の一定期間の取引の財政状態とその変動について一覧にしたものである。この一覧表では、横軸において財政状態、すなわち資産、負債および純資産に関する各科目が示され、当該科目の期間変動額の内訳が縦軸で示されている。つまり、図表2は、「期首の財政状態(A)」から「期末の財政状態(B)」への変動額の内訳を資産、負債および純資産に関する各科目で示している財政状態変動表である。

総財務資源が資金概念の資金計算書である財政状態変動表の役割は、財政状態の変動の全容を開示することと資金運用活動および資金調達活動を要約することである。財政状態

図表2 財政状態とその変動

(単位:百万円)

留保包括利益		科 目											現 金				
(14)	(10)	(10)	(10)	(13)	0	(9)	7	9	10	5	9	11	10	1	4		
金	金	金	金	税	料	金	地	建	車	投	有	売	商	(譲渡金同性等預物)金	金		
金	金	金	金	税	料	金	地	物	両	資	価	掛	品		金		
(194)															194		① 期首の財政状態(A)
															(187)		② 売掛金の回収
															126		③ 掛仕入高
																	④ 買掛金の支払い
119																	⑤ 売上原価
3																	⑥ 減価償却費
10						(10)			(1)	(2)							⑦ その他の営業費用/支出
3																	⑧ 支払利息/利息支出
(1)																	⑨ 受取利息/利息収入
(1)																	⑩ 受取配当金/配当金収入
																	⑪ 土地の購入支出
																	⑫ 有価証券購入支出
7															3		⑬ 有価証券売却収入
															(10)		⑭ 譲渡性預金への預入れ
																	⑮ 長期借入収入
5																	⑯ 減損損失
(2)																	⑰ 持分法投資益
(5)																	⑱ 評価差額金(OCI)
15																	⑲ 法人所得税充当額
																	⑳ 法人所得税支出
12																	㉑ 配当金充当額
																	㉒ 配当金支出
(43)	(10)	(18)	(12)	(15)	(10)	(8)	14	5	6	12	2	18	17	3	39		㉓ 期末の財政状態(B)
(29)	0	(8)	(2)	(2)	(10)	1	7	(4)	(4)	7	(7)	7	7	2	35		財政状態の正味変動(B-A)

(1) 配当金控除前当期包括利益41、配当金控除後当期包括利益(41-12)=29 注:欄外の①~㉓における下線は、現金の収入・支出を示している。

変動表は、期中の財政状態と特定の資金の変動について、他の財務諸表が提供していないか、あるいはその一部しか提供していない情報の提供を行う。例えば、財政状態計算書によって期首と期末の財政状態が明らかにされていても、期中の財政状態の変動の全容を表示する (AICPA (1971))。

右端の欄外には、①から⑳で財政状態の変動原因が損益取引とキャッシュフロー取引によって説明されている。したがって、図表 2 の財政状態変動表から財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュフロー計算書および持分変動計算書は導出することができる。財政状態計算書は、「期首の財政状態 (A)」と

「期末の財政状態 (B)」の行から導出でき、その「現金」の列からは直接法のキャッシュフロー計算書が、そして「留保包括利益」の列からは包括利益計算書が導出できる。持分変動計算書は「資本金」及び「留保包括利益」の列などから導出できる。

図表 2 における右端の欄外に示した①から⑳の取引に関する仕訳を以下で示してみた。この仕訳では、包括利益計算書およびキャッシュフロー計算書の表示のために、「留保包括利益」と「現金」の増減の原因を括弧の中で示している。

財政状態計算書で計算された所有者との取引以外の純資産の期間変動額、すなわち包括

借 方			貸 方	
①	売掛金	194	留保包括利益 (売上)	194
②	現金 (売掛金収入)	187	売掛金	187
③	商品	126	買掛金	126
④	買掛金	127	現金 (買掛金支出)	127
⑤	留保包括利益 (売上原価)	119	商品	119
⑥	留保包括利益 (減価償却費)	3	車両運搬具 建物・機械	21
⑦	留保包括利益 (給料)	10	未払給料	10
⑧	留保包括利益 (支払利息)	3	現金 (利息支出)	3
⑨	現金 (利息収入)	1	留保包括利益 (受取利息)	1
⑩	現金 (配当金収入)	1	留保包括利益 (受取配当金)	1
⑪	土地	7	現金 (土地購入支出)	7
⑫	有価証券	3	現金 (有価証券購入支出)	3
⑬	現金 (有価証券売却収入) 留保包括利益 (有価証券売却損)	3 7	有価証券	10
⑭	譲渡性預金	2	現金 (譲渡性預金への預入れ)	2
⑮	現金 (借入金収入)	8	長期借入金	8
⑯	留保包括利益 (減損損失)	5	車両運搬具 建物・機械	2 3
⑰	投資有価証券	2	留保包括利益 (持分法投資益)	2
⑱	投資有価証券	5	留保包括利益 (投資有価証券評価差額金)	5
⑲	留保包括利益 (税金充当額)	15	未払税金	15
⑳	未払税金	13	現金 (税金支出)	13
㉑	留保包括利益 (配当金充当額)	12	未払配当金	12
㉒	未払配当金	10	現金 (配当金支出)	10

利益は、包括利益計算書においてその発生原因が収益と費用の期間対応によって表示され、所有者との取引による期間変動額の明細は持分変動計算書において表示される。したがって、財政状態計算書と包括利益計算書および持分変動計算書との間には整合性が保たれる。また、財政状態計算書の現金の期末残高と期首残高の差額は、キャッシュフロー計算書においてその期間変動額の明細が表示されるので、財政状態計算書とキャッシュフロー計算書との間にも整合性が保たれる。

最後に残った包括利益計算書とキャッシュフロー計算書の整合性は、図表2の斜線部分を通して保たれなければならない。換言すれば、包括利益計算書で計算された包括利益とキャッシュフロー計算書で計算された現金には必然的に差異が生じるため、この業績差異を用いて整合性を保つ必要がある。業績差異は、従前の評価を確認または修正する際に役立つ確認価値の評価、並びに利用者が過去および現在の事象が将来の正味キャッシュフローに与える影響を評価する際に役立つ予測価値の評価に有用な情報である（IASB（2005））。

つまり、財政状態変動表の役割には、①財政状態の変動（図表2の縦軸で示す「財政状態の変動」）を表示して、②資金運用活動および資金調達活動を要約することに加えて、③財務諸表の整合性を担保して、④業績差異（図表2の横軸で示す「業績差異」）を表示するという役割があるといえることができる。

以下では、業績差異は、財務諸表のどこで表示するのか、またどのように表示するべきなのかについて検討してみたい。

#### IV. 業績差異の表示

業績差異を財務諸表で表示するには、(1) 包括利益計算書で計算されたインカムフロー（図表2の「留保包括利益」の列）とキャッシュフロー計算書で計算されたキャッシュフロー（図表2の「現金」の列）を個々に対応させて業績差異を表示する方法と、(2) 図表2の「財政状態の正味変動（B-A）」を用いて業績差異を表示する方法が考えられる（小西（2007））。

##### (1) 業績差異

IASBの財務諸表の表示プロジェクトのディスカッション・ペーパー（IASB（2008））では、業績差異を財務諸表の注記で表示する提案が行われている。それが図表3であり、ここではキャッシュフローからインカムフローへの調整プロセス、すなわち業績差異を表示している。注記は、各計算書に表示される情報を補足あるいは追加し、4つの計算書と共に財務諸表を構成する。

財務諸表の表示プロジェクトでは、財務諸表は一定の方法で企業の財政状態を一体的に描写している情報を提供することを目的としている。換言すれば、財務諸表では資産および負債の個々の科目の期間変動額がどのような理由で生じたかを明らかにする必要があるため、それらの表示あるいは金額には一体性が追求され、忠実な表現が保たれなければならない。

調整表では、キャッシュフロー計算書の各科目（A列）の金額（B列）から包括利益計算書の各科目（G列）の金額（F列）への調整が示されている。まず、キャッシュフロー計算書の各科目の金額を示す「キャッシュフ

図表 3 調整表

A 列	B 列	C 列	D 列	E 列	F 列	G 列
キャッシュフロー計算書の表題	所有者との取引以外による資産及び負債の変動				包括利益計算書	
	再測定以外		再測定			
	キャッシュフロー	経過勘定、配分、その他	経常的な評価額修正	その他の再測定	包括利益 (B+C+D+E)	包括利益計算の表題
<b>事業</b>						<b>事業</b>
<b>営業</b>						<b>営業</b>
売上収入	187	7			194	売上高
仕入支出	(127)	8			(119)	売上原価
土地の取得による支出	(7)	7				—
—				(5)	(5)	減損損失
—		(3)			(3)	減価償却費
その他営業費支出	0	(10)			(10)	給料
—						営業ファイナンス
営業活動による正味キャッシュフロー	53	9		(5)	57	営業ファイナンス費用
<b>投資</b>						<b>投資</b>
譲渡性預金への預入れによる支出	(2)	2				—
配当金の受取りによる収入	1				1	受取配当金
利息収入	1				1	受取利息
有価証券の取得による支出	(3)	3				—
有価証券の売却による収入	3	(3)		(7)	(7)	有価証券売却損
—				2	2	持分法投資益
投資活動による正味キャッシュフロー	0	2		(5)	(3)	投資利益
事業活動による正味キャッシュフロー	53	11		(10)	54	事業利益
<b>財務</b>						<b>財務</b>
<b>借入</b>						<b>借入</b>
配当金支出	(10)	10				—
利息支出	(3)				(3)	支払利息
長期借入金による収入	8	(8)				—
財務活動による正味キャッシュフロー	(5)	2			(3)	財務利益
<b>法人所得税</b>						<b>法人所得税</b>
法人所得税支出	(13)	(2)			(15)	支払法人所得税
法人所得の支出合計	(13)	(2)			(15)	法人所得税合計
非継続事業控除前現金増減額	35	11		(10)	36	継続事業からの利益
<b>非継続事業</b>						<b>非継続事業</b>
非継続事業からの支出	—				—	非継続事業による損失
非継続事業による正味キャッシュフロー	—				—	非継続による損失
現金増減高	35	11		(10)	36	当期純利益
				5	5	その他包括利益 (税引後)
				5	5	投資有価証券評価差額金 (投資)
				5	5	その他包括利益合計
				5	41	包括利益

ロー(B列)」に、受取債権、支払債務および減価償却費などの再測定から生じたのではない財政状態の変動項目の金額を示す「経過勘定、配分、その他(C列)」を加減する(「再測定以外」)。次に、「再測定」のうち、毎期継続的に公正価値で測定した場合に生じる「経常的な評価額修正(D列)」,例えば売買目

的有価証券や一時所有の有価証券の価値の変動と、経常的な評価額修正ではない「その他の再測定(E列)」,例えば、減損損失や有価証券売却損などを加減して、包括利益計算書の各科目(G列)の金額(F列)を計算する。

図表3の調整表では、例えば、売上収入の187百万円(B列)に売掛金の当期増加分の

7百万円を加えて（C列）、売上高の194百万円を計算し（F列）、また、仕入支出の127百万円（B列）から商品の当期増加分の7百万円と買掛金の当期減少分の百万円を差引いて（C列）、売上原価の119百万円を計算している（F列）。

この調整表では、受取債権や支払債務などの再測定以外の財政状態の変動、並びに公正価値などによる再測定に係わる財政状態の変動に関する構成要素が、どのように企業のキャッシュフローとインカムフローに影響を与えているのかを理解するのに役立つ業績差異の情報を提供している。それと同時に、キャッシュフロー計算書と包括利益計算書の整合性の全容を説明していることになる。

## （2）CFOと包括利益の業績差異

図表2の「財政状態の正味変動（B）-（A）」を用いて業績差異を表示するには、①包括利益計算書において営業キャッシュフロー（CFO）から包括利益への調整プロセスを表示する方法と、②キャッシュフロー計算書において純利益からCFOへの調整プロセスを表示し、純利益から包括利益への調整プロセスは包括利益計算書において表示する方法が主に考えられる。

①の方法では、包括利益計算書に収益と費用の期間対応が表示されなくなり、代わってCFOから包括利益への調整プロセスが業績差異として表示される。そのために、キャッシュフロー計算書は、CFOを総額で表示する直接法での作成が要求される。この①の方法を佐藤倫正教授は主張し、資金観を展開している。資金観によれば、資金が会計の中心概念であり、企業活動に伴う資金循環に焦点を合わせる。財政状態計算書は、一定時点に

おける企業資金の調達源泉と運用形態を示す静態的資金計算書または累積的資金計算書であり、包括利益計算書では、CFOに発生主義調整項目等（営業資産・負債等の変動項目）を加減して純利益を計算した後に、時価評価差額等のその他包括利益（OCI）を加減して包括利益を計算する（佐藤（2005）、（2011））。

つまり、ここでは、図表4に示すように、営業資産・負債等の変動項目（網掛けのCFO）でもってキャッシュフロー計算書と包括利益計算書の整合性を保っているのである。このように資金観では、キャッシュフローの総額、CFOから純利益への業績差異およびOCIをもって企業の財務業績を示しており、現代会計の目的が将来キャッシュフローの予測にあることから、その論拠は明快である。

①の方法では、包括利益計算書に、まず、CFOから営業利益への業績差異を表示し、次に営業利益から包括利益への計算を収益と費用の表示で行うことも考えられる。

これに対して②の方法では、純利益からCFOへの調整プロセスは間接法のキャッシュフロー計算書で表示し、他方、純利益から包括利益への調整プロセスは包括利益計算書で表示する。この方法は、図表4に示すように、①の方法と同様に営業資産・負債等の変動項目（網掛けのCFO）でもって包括利益計算書とキャッシュフロー計算書の整合性を保っている。その一方で①の方法とは対照的に、包括利益計算書における収益と費用の期間対応とキャッシュフロー計算書における純利益からCFOへの業績差異および投資・財務キャッシュフローの総額をもって企業の財務業績を示しているのである。この場合、包括利益計算書とキャッシュフロー計算書は、純利益でもって整合性が保たれているとの見方

図表 4 財務諸表の整合性と業績差異

佐藤学説				IASB説			
負債と純資産		資 産		負債と純資産		資 産	
留保 包括利益	負債・その他の純資産	その他の資産	現 金	留保 包括利益	負債・その他の純資産	その他の資産	現 金
期首の財政状態				期首の財政状態			
期中の財政状態の変動				期中の財政状態の変動			
OCI						CFI CFF	
期末の財政状態				期末の財政状態			
財政状態の正味変動				財政状態の正味変動			
CFO		CFO		CFO		CFO	

CFO:営業キャッシュフロー(営業資産・負債等の変動)      CFI:投資キャッシュフロー CFF:財務キャッシュフロー

が可能となる。

### (3) 財務業績としての営業利益とCFO

企業活動の主な目的は営業活動からの現金の獲得であり、包括利益は企業が最終的に求める現金を計算する途中のある特定段階の企業の財務業績を現わしている。財務諸表の利用者は企業から獲得できる現金の最大化を期待している以上、業績差異を評価することは、彼等の経済的意思決定にとって目的適合的である。

業績差異の計算では、CFOと営業利益、純利益、包括利益との3つの差異の表示が考えられる。CFOと現金残高の差異は、企業活動から生じた現金からCFOを差引いた額となるので、キャッシュフロー計算書の投資および財務の活動区分によって表示される。

CFOと営業利益の業績差異の計算では、実現可能性の高いキャッシュフロー項目、すなわち企業の営業循環過程において合理的に実現が見込まれる営業資産・負債等の期間変動額をCFOに加減し、これに営業利益に影響を及ぼす非現金取引を加減して「実現利益」である営業利益を計算する。ここでの実現概念は現金化に求めている一方で、営業活動により継続的に循環して生じるものを実現と認

識することで現金化という条件のハードルを下げている。それは企業活動の中心は営業活動であり、財務業績の中心に営業活動を位置づけることは必然的であるからである。営業活動と投資活動の境界を定めることが難しいことは周知の事実であるが、営業活動を狭義に定義することで営業活動の定義の曖昧さを軽減して、その境界を明らかにしようとすることは可能である(小西(2007))。

## V. 財務諸表の表示の一体性

### (1) 新しい財務諸表の表示モデル

図表 5 は、図表 2 で示されている資産、負債および純資産の各科目を新しい表示に組み換えたものであり、この表示に合わせて、財政状態の変動原因である損益取引とキャッシュフロー取引も組み換えてみる。そうすると、包括利益計算書とキャッシュフロー計算書は財政状態計算書と同様の表示になり、各計算書の構造と表示に一体性がでることが明らかになる。

IASBの財務諸表の表示プロジェクトのスタッフ・ドラフト (IASB (2010,7)) で提案する財務諸表では、企業の活動区分は、「事業」と「財務」の2つの区分 (sections) に



財務諸表の表示の一体性の論拠

大別され、そしてこれらの区分に表示できない「複数区分取引」、「法人所得税」、「非継続事業」の3つの区分が加わって、最終的には5つの区分となる。事業活動の区分では、さらに「営業」と「投資」の(中)区分(categories)に分けられ、他方、財務活動の区分に関しては、さらに「借入」と「所有者持分」の(中)区分に分けられる。

(2) 財政状態の変動と業績差異の注記表示

IASBの財務諸表の表示プロジェクト(IASB(2010,7))では、図表3の調整表に基づいて業績差異を説明することは、とても煩雑な作成作業を伴うため断念した。それに代わって、①変動分析表、②再測定表、③営業利益調整表の注記表示を提案している。

財政状態の変動分析表である図表6は、財政状態の当期の変動を理解するために、財政状態の中からとくに重要な資産あるいは負債を選択し、その期首残高と期末残高を調整す

る表である。変動分析表では、有形固定資産、運転資本あるいは正味借入などの利用者にとって重要な項目を選択し、その源泉および使途情報を開示して、業績差異の評価を深めることができる。つまり、特定の資産あるいは負債の変動と個々の財務諸表との関係に係る情報がより効率的かつ効果的に提供できるようになり、その作成コストは抑えられる。変動分析表では、以下の変動がある場合は当該構成要素に分けて表示する。

- (a) 現金取引
- (b) 反復的かつ経常的なキャッシュフローを伴わない取引（信用取引や利息の未払計上等）
- (c) 反復的でも経常的でもないキャッシュフローを伴わない取引（企業結合など）
- (d) 会計上の配分（減価償却費など）
- (e) 評価減または減損
- (f) 再測定（公正価値変動や外貨建取引など）

図表5 新しい財務諸表の表示モデル (単位：百万円)

事業種別	法人所得税			財務						事業						事業種別								
	留保 包括 利益	現 金		所有者持分			借入			投資			営業											
---		---	---	留保 包括 利益	資 本	現 金	長 期 借 入	未 払 配 当 金	現 金	留保 包括 利益	投 資 有 価 証券	有 価 証券	現 金	現 金	未 払 給 料	買 掛	土 地	建 物 ・ 機 械 ・ 機 具	車 両 運 搬 具	売 掛 金	商 品	現 金	---	
(13)	(13)	---	(14)	(10)	---	(10)	(10)	---	---	5	9	1	---	(194)	---	0	(9)	7	9	10	11	10	4	(A)
																								(1)
																(126)								187
																(127)								(2)
																								(3)
																								(4)
																								(5)
																								(6)
																								(7)
																								(8)
																								(9)
										(1)														(10)
																								(11)
																								(12)
																								(13)
																								(14)
																								(15)
																								(16)
																								(17)
										(1)														(18)
										(1)														(19)
																								(20)
																								(21)
																								(22)
																								(23)
																								(24)
																								(25)
																								(26)
																								(27)
																								(28)
																								(29)
																								(30)
																								(31)
																								(32)
																								(33)
																								(34)
																								(35)
																								(B)
																								(B-A)

\*1 「営業」の現金または「所有者持分」の留保包括利益への振替 注：①～⑬は、図表2の①～⑬に対応している。

図表 6 変動分析表

	有形固定資産
期首残高(20X0年1月1日)	3,444,200
資本的支出	50,000
リース資産の資産化	330,000
修正資産の資産化	13,500
減価償却費	(273,500)
売買目的保有への組替額	(500,000)
期末残高(20X0年12月31日)	3,064,200
資本的支出	54,000
資産の売却から得た現金	(37,650)
修正資産の資産化	14,580
減価償却費	(279,120)
再測定－資産売却益	22,650
期末残高(20X1年12月31日)	2,838,660

変動分析表からは、①資産または負債の測定に仮定または判断が用いられているか否か、また、それらが用いられている場合には②測定の不確実性のレベル、並びに③リスクから生じる測定の変動性と④そのリスクの性質(信用リスク、為替リスク、金利リスクなど)の評価が可能となり、測定の基礎を提供する。

図表 7 は、再測定に関する情報に関して、注記で 1 つにまとめて表示したものである。再測定とは、資産または負債の帳簿価額の正味額を増加または減少させ、かつ、包括利益の計算に影響する以下の金額である。

- (a) 現在価格または現在価値の変動(または実現)
- (b) 現在価格または現在価値の見積額の変動
- (c) 資産または負債の帳簿価額の測定に用いられる見積額または見積方法の変更

図表 7 では、図表 3 の調整表にある再測定以外の変動については表示しない。そこでは、小計と合計は示す必要はないが、すべての科目と金額は前年度のものと比較できるように表示しなければならない。

営業利益調整表では、営業利益に以下の項

図表 7 再測定表

	20×0年	20×1年
営業		
有形固定資産売却益	22,650	—
貸倒損失	(4,987)	(2,025)
貸倒引当金の見積りの変更	—	2,707
棚卸資産評価損	(29,000)	(9,500)
のれんの減損	—	(35,033)
株式報酬費用の見積りの変更	(6,250)	(5,000)
発生する訴訟費用の変動	(1,998)	(1,850)
投資		
有価証券の公正価値の変動(b)	98,700	81,000
会社への投資の公正価値の変動	7,500	3,250
持分法投資損益に関する外貨換算調整額	(2,160)	(2,000)
その他		
外貨換算調整額－連結子会社	3,222	(2,295)

目を調整しCFOを計算する。それは、キャッシュフロー計算書が直接法表示の場合、業績差異が表示されないからであり、純利益からCFOを計算するのに比べて調整項目を大幅に減少させて作成コストを抑えられるからである。

- (a) キャッシュフローを伴わない営業損益項目(減価償却や株式報酬など)
- (b) 営業資産または営業負債(棚卸資産、売掛金、買掛金など)の当期中の変動
- (c) 収益または費用を伴う営業活動ではない項目(資本的支出や投資有価証券など)に係るキャッシュフロー

IASBの財務諸表の表示プロジェクトでは、直接法表示のキャッシュフロー計算書と包括利益計算書との整合性は、図表 8 に示すように、ディスカッション・ペーパー案のように調整表を用いて全容を説明するのではなく、財政状態の変動と業績差異を部分的に注記表示することによって保とうと考えている。そこでは、変動分析表では特定の財政状態の変動を表示し、再測定表では公正価値などによる再測定の変動だけを表示し、また、営業利益調整表では営業利益とCFOの差異(網掛けのCFO)を表示して、財政状態の変動と

図表 8 IASBの新しい財務諸表の整合性と業績差異

IASBディスカッション・ペーパー案(2008)				IASBスタッフ・ドラフト案(2010)			
負債と純資産		資産		負債と純資産		資産	
留保 包括利益	負債・その他の純資産	その他の資産	現金	留保 包括利益	負債・その他の純資産	その他の資産	現金
調整表				再測定表			
期中の財政状態の変動				期中の財政状態の変動			
期末の財政状態				期末の財政状態			
財政状態の正味変動				財政状態の正味変動			
				CFO		CFO	

業績差異の表示に関して部分的ではあるが効率的かつ効果的にする工夫を行っている。

## VI. おわりに

財務諸表の利用者が企業の財務業績を評価することを助けるために、個々の財務諸表は等しく位置づけられて表示する必要がある。企業の財務業績は、財務諸表の中の1つの計算書との関連によってのみで評価されず、財政状態が財務諸表全体で理解された後に評価されるようになる。そこでの包括利益計算書とキャッシュフロー計算書は、財政状態の中の一項目、すなわち包括利益あるいは現金の期間変動額を表示しているのだから、企業の財政状態の変動を表示している計算書といえることができる。

本稿では、現代会計における財務諸表では、財政状態変動表を中心とした計算構造になっていることを説明し、そこでの財政状態変動表の役割は、①財政状態の変動を表示して、②資金運用活動および資金調達活動を要約することに、③財務諸表の整合性を担保して、④業績差異を表示することが加わっていることを明らかにした。

IASBの業績報告プロジェクトでは、財政

状態の変動は、変動分析表によって一部の重要な変動を注記表示する。そして、営業利益調整表と再測定表によって、部分的ではあっても効果的かつ効率的に業績差異を注記表示し、確認価値と予測価値の評価が可能となるように工夫をしている。営業利益調整表では、財政状態の正味変動（営業資産・負債等の期間変動額）を用いて営業利益とCFOの差異を表示しており、再測定表では、公正価値などによる再測定に係わる財政状態の変動の金額について一括して表示している。

現代会計においては、市場を基礎として評価される公正価値による測定を導入し、企業の現在の財政状態をより忠実に表現して、財務業績の将来予測の評価を一段と容易にしようとしている。そこでは、公正価値を反映した包括利益とキャッシュフローを併せた業績（業績差異）の報告を行うことの重要性がこれまで以上に高まっており、そのための財務諸表の表示の一体性が求められているのである。

## 参考文献

飯野利夫（1979）『資金的損益貸借対照表への軌跡』  
国元書房。

- 鎌田信夫 (1995) 『資金会計の理論と制度の研究』白桃書房。
- (2002) 「業績報告書としてのキャッシュ・フロー計算書 -IASB原則書案に関連して-」現代会計研究会編『現代会計研究』白桃書房。
- 小西 範幸 (2004) 『キャッシュフロー会計の枠組み -包括的業績報告システムの構築-』岡山大学経済学研究叢書第31冊。
- (2007,10) 「一組の財務諸表の視座-IASB「財務諸表の表示」プロジェクトの特質と課題-」『會計』172(4), 46-61頁。
- (2008,11) 「財務諸表の表示にみる公正価値会計の特徴 -IAS1「財務諸表の表示」の改訂に内在する諸問題-」『會計』174 (5), 29-45頁。
- (2010,11) 「財務諸表の表示のあり方に関する再検討 -IASB公開草案のスタッフ・ドラフトの検討を中心として-」『會計』178 (5), 55-71頁。
- 佐藤倫正(1994)「会計観の変遷と日本の選択」中村忠先生還暦記念論文集編集委員会『財務会計と制度会計』白桃書房。
- (1995) 『資金会計論』白桃書房。
- (2005,5) 「財務諸表の連携と業績報告 -日本の選択-」『企業会計』Vol.57 No.5, 4-11頁。
- (2011) 『国際会計の概念フレームワーク』国際会計研究学会研究グループ中間報告, 国際会計研究学会。
- 染谷恭次郎 (1983) 『財務諸表三本化の理論』国元書房。
- 中村忠 (2004,12) 「キャッシュ・フローとインカム・フロー」『週間 経営財務』第2700号, 24-27頁。
- AICPA (1971,3), “Reporting Changes in Financial Position,” *Accounting Principles Board Opinion No.19*.
- FASB (1978,11), “Objective of Financial Reporting by Business Enterprises,” *Statements of Financial Accounting Concepts No.1*.
- (1987,11), “Statement of Cash Flows,” *Statement of Financial Accounting Standards No.95*.
- (2010,7), “Staff Draft of an Exposure Draft on Financial Statement Presentation,” *Proposed Accounting Standards Update*.
- IASB (1992,12), “Cash Flows Statements,” *International Accounting Standard 7, (revised in 1992)*.
- (2001,4), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- (2005,5), “Conceptual Framework - Qualitative Characteristics 1 : Relevance and Reliability,” *Information for Observers*.
- (2007,9), “Presentation of Financial Statements,” *International Accounting Standard 1 (revised in 2003)*.
- (2008,10), “Preliminary Views on Financial Statement Presentation,” *Discussion Paper*.
- (2010,7), “Staff Draft of an Exposure Draft: Financial Statement Presentation,” [Draft] *International Financial Reporting Standards X*.
- (2010,8), *Outreach and Field testing related to the July 2010 Staff Draft, Financial Statement Presentation*.
- (2010,9), *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*.
- Ketz, J. E. and Largay, J .A (1987,6), “Reporting Income and Cash Flows from Operations,” *Accounting Horizons*, Vol.1 No.2, pp9-17.
- Lee,T.A (1984), *Cash Flow Accounting*, Van Nostrand Reinhold (UK) Co.Ltd. (鎌田信夫・武田安弘・大雄令純共訳 (1989) 『現金収支会計 -売却時価会計との統合-』創成社。)

(青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科)