

FASBがセグメント報告に関する ガイダンスをアップデート

US2023-09
November 29, 2023
(Revised December 19, 2023)

目次

背景.....	1
新ガイダンスの 主要な規定.....	1
重大なセグメント費用.....	1
その他のセグメント項目.....	3
複数のセグメント純損益 の測定値.....	3
単一の報告セグメントの 企業.....	4
期中報告.....	4
過去に報告された セグメント情報の再計算.....	5
本ASUにおける その他の開示要求事項.....	5
適用日および経過措置.....	5
適用がSEC提出書類に 与える影響.....	6

概要

米国財務会計基準審議会(FASB)の新しいガイダンスは、公開企業の報告セグメントに関連する追加的な開示を要求していますが、セグメントの定義、セグメントの決定方法、および事業セグメントを報告セグメントに合算する規準については変更していません。

FASBは、主に、財務諸表利用者に、公開企業の報告セグメントに関するより分解された費用の情報を提供するために、新しいガイダンスを公表しました。

この新しいガイダンスは、12月決算の公開企業について2024年度末の財務諸表に適用され、実務上不可能な場合を除き、遡及的に適用する必要があります。なお、早期適用は認められます。

本資料は、SECおよびPCAOBの最新動向に関する2023年度AICPAおよびCIMAカンファレンスにおけるSECスタッフによるコメントを織り込むため、2023年12月19日にアップデートされました。

背景

セグメントに関する現行のガイダンスは、当初1997年に公表されたものであり、それ以降ほとんど修正されていませんでした。しかし、財務諸表利用者は、複数回にわたって、より詳細かつ分解されたセグメント情報を求めてきました。本会計基準アップデート(ASU)は、複数のセグメント純損益の測定値による開示の許容、重大なセグメント費用の開示の要求、その他のセグメント項目の定性的開示の要求など、より多くのセグメント情報が必要であるという懸念の多くに対応しています。

新ガイダンスの主要な規定

2023年11月27日、FASBは [ASU2023-07「セグメント報告—報告セグメントの開示の改善」](#) を公表しました。

重大なセグメント費用

本ASUにおける最大の変更点は、公開企業に対し、各報告セグメントについて重大なセグメント費用のカテゴリーと金額の開示を求める要求事項です。重大なセグメント費用とは、以下の全てをみたく費用です。

- セグメントにとって重大な費用
- 最高経営意思決定者(CODM)に定期的に報告される費用または定期的に報告される情報から容易に計算できる費用
- 報告されたセグメント純損益の測定値に含まれる費用

重大なセグメント費用とは、セグメントで発生する重大な費用であり、直接費、共有費用、配賦された間接費、またはCODMに定期的に報告され、セグメント純損益の測定値に含まれる金利費用などを含みます。金利費用が重大なセグメント費用に該当する場合、公開企業が正味の金利収益を開示している場合であっても、それとは別個に金利費用を開示することが要求されます。このシナリオは金融サービス企業に存在する可能性が高いでしょう。

重大なセグメント費用の開示は、減価償却費や金利費用などの開示が義務付けられている当期のセグメント費用に追加されるものです。

公開企業が報告セグメントについて重大なセグメント費用を開示していない場合、当該セグメントの事業管理のために CODM が使用する費用の性質を、記述式で開示することが要求されます。

ある重大なセグメント費用のカテゴリーが 1 つの報告セグメントについて報告される一方で、他のセグメントについては報告されない場合があります。同様に、その事業の性質によって、報告セグメントごとに重大なセグメント費用のカテゴリーが異なる場合があります。

あるセグメント費用が表示されている期間のうちの 1 期間について重大であるならば、表示されている他の期間について重大でない場合でも、表示される全期間について開示すべきであると、PwC は考えています。

重大なセグメント費用の合計額から連結財務諸表の報告金額への調整は要求されていません。

重大な (Significant)

本 ASU は「重大な (significant)」という用語を定義していません。すでにこの用語は会計基準コード化体系 (ASC) 280「セグメント報告」や他の会計基準の中に存在していますが、本 ASU によって要求される追加的な開示を考慮すると、この用語に再び注目が集まる可能性があります。また、本 ASU は、何が重大なセグメント費用となるか評価するための具体的な定量的閾値を規定していません。重大なセグメント費用に該当するかは、事実および状況に応じて、定量的要因および定性的要因の双方を用いて評価することが要求されます。また、セグメント情報のある項目の省略によって、投資意思決定を変更させるほどにセグメントの業績に関する投資家の理解が変わるような場合には、そのセグメント項目は重大とみなされる可能性があるとして述べています。

さらに、セグメント項目が重大かどうかは、一般的に、企業の連結財務諸表に含まれる金額のみを参照するのではなく、セグメントの業績を参照することによって決定されるべきです。「結論の根拠」において、FASB は、「セグメント費用のカテゴリーが分解されて定期的に CODM に提供され、セグメント純損益の測定値に含まれている場合、投資家もその情報が有用であると考えられる可能性が高い」と指摘しており、これにより、CODM に定期的に報告される金額は重大であるという期待が生じます。

その期待を反証しうるかどうかの評価のために、PwC は、公開企業は以下を含む(がこれらに限定されない)全ての事実および状況を考慮する必要があると考えています。

- 公開企業の事業全体に対する当該セグメントの定性的および定量的な重要性
- 当該セグメントの業績に対する費用項目の規模および重要度
- 費用項目の(収益に対する)変動性および(期間を通じた)ボラティリティ
- 他のセグメントと比較した当該セグメントの規模
- あるセグメントが著しく成長すると見込まれているか否か、または当該セグメントに対するその他の関連する経済的变化が見込まれているか否か
- 同じ費用を共有する、または同じ費用が発生するセグメント
- セグメントが従事している業種または事業の種類、およびそのような事業に関連する主要な費用のカテゴリー
- 利害関係者の注目点(例えば、業績発表中において)

定期的に CODM に報告されるある費用が重大ではないという判断は、総合的に行う必要があります。これは、投資家の意思決定にどのような影響があるかの評価は 1 つの要因によって決定されるものではないためです。

定期的に報告される (regularly provided)

本 ASU は、CODM に「定期的に報告される」という用語を一貫して使用しています。FASB は、定期的に報告されるという用語を使用する結果として、CODM によって「定期的にレビューされる (regularly reviewed)」情報に焦点を当てる場合よりも、さらに多くのセグメント情報が開示されることになる可能

性が高いと判断しました。また、CODM がセグメント情報を様々な方法で、例えばハードコピー、電子的手段、または定例会議などで受け取る可能性があることにも留意しました。本 ASU におけるこの表現（「定期的に報告される (regularly provided)」）への注目を考慮すれば、公開企業は、どのようなセグメント情報が CODM に定期的に報告されているかの理解を確認するために、企業の報告プロセスを見直さなければなりません。また、公開企業は、追加的なセグメント開示が求められる契機となり得るさらに詳細な情報を CODM に容易に報告できるよう、経営情報システムをさらに整備することを検討する必要があります。

米国証券取引委員会 (SEC) および公開企業会計監視委員会 (PCAOB) の最新動向に関する 2023 年度米国公認会計士協会 (AICPA) および英国勅許管理会計士協会 (CIMA) カンファレンス (以下、「2023 年度カンファレンス」) において、SEC スタッフがこの論点について補足的なコメントを提供しました。SEC スタッフは、一般的に、業績の四半期レビューは「定期的 (regular)」とみなされるが、四半期よりも低い頻度が「定期的」でないとみなされることを意味しないと述べました。むしろ、この文脈においては、全ての事実及び状況を評価する必要があります。

容易に計算できる (easily computed)

「容易に計算できる」という用語も本 ASU で定義されていません。しかし、本 ASU は、セグメント費用が容易に計算され则认为られる例を提供しています。例えば、セグメント収益の金額とセグメントの粗利益率が定期的に CODM に報告されている場合、セグメントの売上原価は容易に計算することができます。セグメントの売上原価が重大であり、報告されたセグメント純損益の測定値に含まれている場合、セグメントの売上原価は重大なセグメント費用として開示されます。

「結論の根拠」では、金融セグメントについて、CODM に定期的に報告されている金利収益と純利息マージンの情報から、金利費用が容易に計算できると考えられる例も提供されています。

FASB は、情報を容易に計算できる方法がその他にも存在する可能性に留意しました。

その他のセグメント項目

本 ASU は、公開企業に対し、重大なセグメント費用に加えて、報告されたセグメント純損益の個々の測定値に含まれるその他のセグメント項目についての合計額と説明を、報告セグメントごとに開示することを要求しています。これは以下のように計算されます。

$$\begin{array}{rcl} & & \text{報告されたセグメント収益} \\ & & \text{減算} \\ \text{その他のセグメント項目} & = & \text{重大なセグメント費用 (開示)} \\ & & \text{減算} \\ & & \text{報告されたセグメント純損益} \end{array}$$

言い換えれば、他のセグメント項目の金額は、報告されたセグメント純損益の測定値を計算するために必要な差分です。

公開企業は、重大なセグメント費用を開示しない場合であっても、報告されたセグメント純損益の測定値に含まれるその他のセグメント項目の構成を各報告セグメントについて定性的に記述することが要求されます。また、公開企業が報告セグメントの重大なセグメント費用を開示していない場合、CODM がセグメントの事業を管理するために使用した費用の性質を開示する必要があります。

重大なセグメント費用と同様、その他のセグメント項目の合計金額についても、連結財務諸表における報告金額への調整は要求されていません。

重大なセグメント費用およびその他のセグメント項目の開示例は、ASC280-10-55-48 の設例 3 ケース B に記載されています。

複数のセグメント純損益の測定値

CODM がセグメントの業績を評価し資源の配分方法を決定するために複数のセグメント純損益の測定値を使用する場合、本 ASU は、公開企業に対し、報告セグメントごとに複数のセグメント純損益の測定値を開示することを認めています。しかし、公開企業は、最低限、連結財務諸表に含まれる金額と最も整合するセグメント純損益の測定値を開示しなければなりません(現行のガイダンスと整合)。例えば、CODM がセグメント純損益の測定値として総利益と EBITDA を用いている場合、公開企業は、連結財務諸表に含まれる金額と最も整合する測定値である総利益のみを開示するか、総利益と EBITDA を開示することができますが、EBITDA のみを開示することはできません。

公開企業が、当期においてセグメント純損益の測定値を新たに追加で開示する場合、その測定値が過去の期間に CODM に報告されていたものであれば、表示された全ての過去の期間についてその測定値を開示することが要求されます。また、過去の期間において当該測定値が CODM に報告されていない場合であっても、セグメント純損益の新しい測定値を過去の期間についても開示することが認められます。

公開企業が、セグメント純損益の測定値を追加で開示することを選択した場合、追加のセグメント開示が必要となります。ASC280-10-50-22 から ASC280-10-50-24、および ASC280-10-50-29 における重大なセグメント費用、その他のセグメント項目および既存の開示は、セグメント純損益の各測定値について開示することが要求されます。また、報告されたセグメント純損益の各測定値の合計から、税金及び非継続事業前の純利益への調整も要求されます。この調整は、公開企業が複数の報告セグメントを有し、各報告セグメントが複数のセグメント純損益の測定値を有している場合には、膨大な量となる可能性があります。本 ASU は、ASC280-10-55-48 の設例 3 ケース B において、複数のセグメント純損益の測定値を有する企業の調整の例を示しています。

[2023 年度カンファレンス](#)において、SEC スタッフは、本 ASU に基づき開示が要求されている単一の測定値以外の、追加的な任意のセグメント純損益の測定値は、GAAP に基づいて計算されていない場合、非 GAAP 指標とみなされるとの見解を示しました。これは、そのような測定値は、SEC による非 GAAP 指標の要求事項における例外には該当しないためです。したがって、これらの測定値には、非 GAAP 指標の使用に関する SEC の規則および要求事項が適用されます。特に、[Regulation S-K Item 10\(e\)](#)には、特定の表示、開示、および調整の要求事項、特定の調整の禁止、および財務諸表(注記を含む)への非 GAAP 指標の記載の禁止が含まれています。SEC スタッフは、セグメントに関する新たなガイダンスを早期適用し、要求されている測定値以外に(GAAP に基づいて計算されていない)セグメント純損益の測定値の表示を計画している SEC 登録企業は、SEC スタッフと詳細について協議すべきであると述べました。非 GAAP 指標について詳しくは、[In depth US2023-08「GAAP 指標か非 GAAP 指標か」](#)(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

単一の報告セグメントの企業

ASC280 では、報告セグメントが単一である企業に対して、企業全体の開示を含めることを明確に要求しています。しかし、本 ASU の公表前は、単一報告セグメントの企業に対して報告セグメントの開示を適用するかどうかは明確ではありませんでした。本 ASU は、セグメント純損益の測定値(業績の評価や資源配分方法の決定に用いる場合は複数の測定値)の開示ならびに重大なセグメント費用およびその他のセグメント項目の報告を含む、セグメントの会計基準が要求する全ての開示を、事業セグメントまたは報告セグメントが単一である企業を含む全ての公開企業に適用することを確認しています。

本 ASU は、事業の管理および業績の評価に使用される報告されたセグメント純損益の測定値は、連結財務諸表の本体から直接決定されない測定値(例えば、EBITDA または異なる測定手法に基づく測定値)である可能性があるため、多くの場合において、連結財務諸表上の合計額と異なること述べています。同様に、事業セグメントが企業全体を表していない可能性もあります。例えば、事業セグメントは、特定の機能部門や本社を除外している可能性があります。したがって、ASC280 に従い要求されるセグメントの開示は、連結財務諸表上の合計額と異なる可能性があります。

[2023 年度カンファレンス](#)において、SEC スタッフは、連結ベースで管理されている単一の報告セグメントを有する企業について要求される測定値は、連結純利益になると予想しているとコメントしました。

事業セグメントが企業全体である場合、セグメントの注記で開示される情報が重複となる可能性があります。その場合、企業は、情報を繰り返すのではなく、セグメントの注記から主要財務諸表への参照を行うことができます。

本 ASU には、ASC280-10-55-53 から ASC280-10-55-55 における設例 4 として、単一報告セグメントの企業に要求される開示の例が含まれています。

期中報告

本 ASU は、現行の期中開示の要求事項を拡充し、年次のセグメント開示の数値のほぼ全てを期中ベースでも開示することを要求しています。これらには、報告されたセグメント純損益の測定値、総資産、収益、金利収益および金利費用、減価償却費および償却費、非経常項目、持分法による投資損益、法人所得税費用または収益、減価償却費および償却費以外の重大な非現金項目、持分法による投資、ならびに長期性資産への追加額合計が含まれます。また、重大なセグメント費用およびその他のセグメント項目の開示も、期中期間について要求されます。ただし、調整については、期中期間では、報告セグメント純損益の測定値から法人所得税および非継続事業前の連結純利益への調整のみが要求されます。報告セグメントの収益の合計額および資産の合計額の調整は、期中期間については要求されません。

過去に報告されたセグメント情報の再計算

本 ASU は、事実および状況の変化による過去に報告されたセグメント情報の変更を述べるために使用する用語を、「修正再表示 (restatement)」から「再計算 (recasting)」に更新しました。この明確化は、過去に報告されたセグメント情報を再計算した際に、過去の情報に誤謬があるとの含意が生じることを避けるために行われたものです。

再計算を行うことが実務上不可能な場合を除き、セグメント情報の再計算をしなければならない状況には、以下が含まれます。

- **報告セグメントの構成に変更があった場合**

PwC は、報告セグメントの増減がこれに該当すると考えています。

- **重大なセグメント費用の特定に変更があった場合**

例えば、前期には重大な費用でなかった研究開発費が当期に重大な費用であると判断された場合、前期の重大な費用として研究開発費を反映するためにセグメント情報が再計算されます。

ASC280-10-50-17 は、「必要な情報が入手可能でなく、かつ、それを作成するコストが過大となる場合には、その情報の表示は実務上不可能である」と述べています。PwC は、通常は過去の期間の必要な情報を入手することは可能であるため、このような状況は稀にしか発生しないと考えています。SEC のスタッフは、過去の期間の修正が実務上不可能であることには懐疑的でした。

公開企業が報告されたセグメント情報を再計算できない稀なケースにおいては、企業は、変更を行う期間のセグメント情報を古い基礎と新たな基礎の双方で開示する必要があります。古い基礎によるセグメント情報は表示される過去の期間について開示され、その開示は、財務諸表に表示された全ての期間に新たな基礎によるセグメント情報が反映されるまで続きます。

報告されたセグメント純損益の測定値の測定を変更する場合には、過去の期間の情報の再計算は要求されていません。しかし、本 ASU は、実務上可能な限り全てのセグメント情報を比較ベースで示すことを公開企業に奨励しています。そのような変更が再計算されない場合、公開企業は、費用の配賦方法、費用の測定方法またはセグメント純損益に費用を配賦する方針の変更を含め、セグメント純損益の測定値の測定における変更を開示することが要求されます。

本ASUにおけるその他の開示要求事項

本 ASU は、連結財務諸表において、個人が CODM である場合にはその役職および地位、グループが CODM である場合にはその名称を開示することを公開企業に要求しています。

また、公開企業は、CODM が業績を評価しセグメントに資源を配分するために、報告されたセグメント純損益の各測定値をどのように使用しているかを開示することが要求されます。

適用日および経過措置

本 ASU は、2023 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度、および 2024 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度の期中期間から適用されます。12 月決算の公開企業である場合には、2024 年度の Form 10-K に本 ASU を適用することになります。

本 ASU は、実務上不可能な場合を除き、遡及的に適用しなければなりません。公開企業は、適用時において、表示される最も古い期間の期首時点で本 ASU を適用します。しかし、費用が過去の期間に CODM にどのように報告されていたかにかかわらず、重大なセグメント費用のカテゴリーは、適用された当期に特定されたものに基づきます。実務上不可能とみなされる場合に関するガイダンスについては、「[過去に報告されたセグメント情報の再計算](#)」のセクションをご参照ください。

期中期間を含め、本 ASU の早期適用は認められます。公開企業が期中期間に本 ASU の早期適用を選択する場合、当該期中期間を含む事業年度の期首時点で本ガイダンスを適用しなければなりません。例えば、12 月決算の公開企業が 2023 年第 4 四半期に本ガイダンスを適用する場合、企業は、2021 年と 2022 年の比較情報を含め、2023 年 1 月 1 日時点で本ガイダンスを適用することになります。

非公開企業は、セグメントの開示ガイダンスを適用することは要求されません。非公開企業は、本 ASU を適用することはできますが、その場合は ASC280 における全ての規定を適用することが要求されます。

適用が SEC 提出書類に与える影響

「[適用日および経過措置](#)」のセクションで説明したように、新ガイダンスを遡及適用する場合、企業は、表示された最も古い期間の期首時点で本ガイダンスを適用します。公開企業は、新規登録届出書または修正登録届出書に関連して、遡及適用の重要性および過去に公表された財務諸表 (Form 10-K または Form 10-Q) への影響を評価する必要があります。また、資本市場取引や登録届出書に関連して、過去に公表した Form 10-K または Form 10-Q を (例えば、Form 8-K を通して) 再計算することが要求されるか否かを決定するために、監査人および SEC カウンセルと協議する必要があります。過去に公表された Form 10-K または Form 10-Q を再計算する必要がないと決定された場合、企業は、その後の Form 10-K または Form 10-Q の提出書類において、過去の期間の表示を当期の表示と整合させます。

また、公開企業は、開示の再計算が必要かどうかを判断するために、Form 10-K または Form 10-Q の提出書類の中の他の箇所 (例えば、事業概要、経営者による説明と分析) におけるセグメントレベルの開示に与える適用の影響を検討する必要がある可能性があります。

新ガイダンスを適用した場合、適用後の Form 10-Q および Form 10-K の提出書類に、新しい会計原則を適用した旨を適切に開示する必要があります。

さらに、公開企業は、Form 10-Q の Item 4 または Form 10-K の Item 9A に開示する必要のある、適用期間中の企業の財務諸表に係る内部統制 (ICFR) に重要性のある影響を与えた、または重要性のある影響を与える合理的な可能性がある ICFR の変更が生じたかどうかについても検討が求められます。

© 2023 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.