

PwC あらた有限責任監査法人 米国公認会計士 古河友紀

IFRSをめぐる動向 第147回「基本財務諸表」プロジェクトの最近の動向(2022年3月～2022年9月IASB会議での再審議)

I. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)の月次会議等における討議内容に基づき、IFRSをめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。今回は、公開草案「全般的な表示及び開示」に対するフィードバックを受けて再審議が行われている「基本財務諸表」プロジェクトについて、2022年3月から2022年9月までに開催されたIASB会議における審議の内容を中心に説明します。それ以前の審議の内容は、本連載の第131回(No.3498)、第133回(No.3516)、第137回(No.3532)および第141回(No.3548)の解説をご参照ください。なお、本稿の内容は今後のIASBの討議状況によって変更される可能性があり、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りします。

II. 主な論点と再審議の状況

【図表1】は、2022年9月のIASB会議のアジェンダペーパーで示されたプロジェクトの状況です。特定の主要な事業活動を行う企業(金融企業)における分類、損益計算書の投資区分、経営者業績指標(MPM)の調整表の開示、通例でない収益・費用、ならびに営業費用の開示などについての再審議が進んでいます。今後数か月においては、再審議が進んでいる金融企業における損益計算書の分類とMPMの残りの論点、および分解の原則について、引き続き検討される予定です。

【図表1】主な論点と再審議の状況(2022年9月IASB会議アジェンダペーパーを基に一部修正して作成)

項目	再審議された論点
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> ●要求される小計 ●区分(営業区分、投資区分※、財務区分※)への分類(一般的な企業) ●区分(特定の主要な事業活動を行う企業)※ ●関連会社および共同支配企業
MPM (経営者業績指	<ul style="list-style-type: none"> ●範囲および定義 ●調整表の開示(税金および非支配持分を含む※)

標)	●列の使用(損益計算書上の表示)
分解およびその他	<ul style="list-style-type: none"> ●基本財務諸表と注記の役割 ●集約と分解の原則 ●通例でない収益および費用に関する方向性および定義に関する論点 ●営業費用の表示 ●営業費用の開示の方向性および開示※ ●キャッシュ・フロー計算書※

(※は残りの論点を今後審議する予定の項目)

III. IASB 会議(2022年3月～2022年9月)の議論の内容

ここからは、2022年3月から2022年9月までに開催されたIASB会議で審議された論点について、暫定決定を含めて説明します。IASB会議で審議された項目は、【図表2】のとおりです。

【図表2】2022年3月から9月までのIASB会議における主な審議項目

2022年	審議項目
3月	<ul style="list-style-type: none"> ●損益計算書の小計(金融企業の取扱い) ●MPMの開示
4月	<ul style="list-style-type: none"> ●営業費用(注記開示)
5月	<ul style="list-style-type: none"> ●MPMの開示 ●損益計算書の小計(金融企業の取扱い) ●通例でない収益・費用の定義、開示
6月	<ul style="list-style-type: none"> ●損益計算書の小計(MPMの表示)
7月	<ul style="list-style-type: none"> ●損益計算書の小計(金融企業における投資区分、財務区分) ●営業費用(注記における性質別の開示) ●通例でない収益・費用
9月	<ul style="list-style-type: none"> ●通例でない収益・費用 ●損益計算書の小計(金融企業における関連会社等からの収益・費用)

- 損益計算書の小計(子会社、関連会社等に対する投資)
- 損益計算書の小計(投資からの収益・費用に係る増分費用)
- MPM の開示(特定の小計)
- 営業費用(表示)

1. 損益計算書

(1) 特定の主要な事業活動を行う企業(金融企業)における損益計算書の取扱い

公開草案では、主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供する企業(例えば、銀行など)および投資を行う企業(例えば、投資企業、保険会社など)に対して、一般の企業とは異なる損益計算書およびキャッシュ・フロー計算書の表示が提案されています。例えば、主要な事業活動の過程で行った投資からの収益および費用は、営業区分に分類されること、また、主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供している場合には、以下から会計方針を選択することが提案されました。

① 財務活動ならびに現金および現金同等物から生じる全ての収益および費用を営業区分に分類する

② 財務活動ならびに現金および現金同等物から生じる収益および費用のうち、顧客へのファイナンス提供に係るものを営業区分に分類する

2022年3月のIASB会議では、金融企業に該当するかどうかの評価について、「主要な事業活動」は当該評価の判断のみに用いられ、その判断は報告企業レベルで実施されるとともに、外部に公表している営業業績指標やセグメント情報など観察可能な証拠に基づき判断することを明確化することが暫定決定されました。また、対象企業の該当有無に変更があった場合は、変更の事実と影響を開示すること(比較情報の修正再表示は不要)も暫定決定されました。

2022年7月のIASB会議では、金融企業における損益計算書の区分のうち、投資区分および財務区分に固有の論点について審議されました。審議の結果は、以下のとおりです。

① 主要な事業活動として投資を行っている企業

ア. 主要な事業活動としての投資からの収益および費用を営業区分に分類する

イ. 主要な事業活動として金融資産に投資している場合の現金および現金同等物からの収益および費用を営業区分に分類する

ウ. 投資が主要な事業活動として行われているのかどうかの評価を、IFRS 第7号「金融商品：開示」と整合的に、共通した特性を有する資産をグルーピングして評価することを認める

② 主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供している企業

ア. 顧客に対するファイナンス提供から生じた金融資産の収益および費用は営業区分に分類する

イ. 資金調達のみを伴う取引から生じる負債から生じた収益および費用の分類に関する企業の会計方針の選択肢(上記1. (1)の選択肢)の提案を確認する

ウ. 会計方針の選択肢の提案は、確定給付負債などのその他の負債から生じた特定の収益および費用には適用されないこととする

エ. 公開草案で提案されていた会計方針の選択のうち、現金および現金同等物の会計方針の選択肢の撤回を検討する

2022年9月のIASB会議では、持分法で会計処理する関連会社および共同支配企業からの収益および費用の金融企業における損益計算書の区分について、営業区分に分類する例外規定を設けると主観性が入り、適用に際して企業の判断が必要となること、また、例外規定の範囲を定義することが難しく複雑となるため、一般企業における損益計算書の区分と同様に投資区分に分類することが暫定決定されました。

(2) 損益計算書の投資区分：子会社、関連会社および共同支配企業に対する投資

関連会社および共同支配企業から生じる収益および費用については、過去のIASB会議において何度か議論されています。公開草案では、持分法で会計処理していない関連会社および共同支配企業から生じる収益および費用は、企業の主要な事業活動の過程での投資ではない場合、投資区分に分類され、企業の主要な事業活動の過程での投資の場合、営業区分に分類されることが提案されていました。また、持分法で会計処理される関連会社および共同支配企業から生じる収益および費用は、営業区分の外に分類されることも提案されていました。

2022年9月のIASB会議では、子会社、関連会社および共同支配企業への投資から生じる収益および費用の個別財務諸表および連結財務諸表における分類、ならびに子会社、関連会社および共同支配企業への投資が主要な事業活動としての投資に該当するかどうかの評価に関するガイダンスの提供について審議されました。以下では、連結財務諸表に焦点をあてて審議状況を説明します。

持分法で会計処理していない関連会社および共同支配企業からの収益および費用については、IFRS 第9号「金融商品」にしたがって純損益を通じて公正価値で会計処理する関連会社および共同支配企業からの収益および費用が含まれる旨を明確化することが暫定決定されました。

(3) 損益計算書の投資区分: 投資からの収益および費用に係る増分費用

公開草案では、投資区分には、個別にかつ企業が保有している他の資源からおおむね独立してリターンを生み出す資産から生じる収益および費用が含まれ、それには関連する増分費用も含まれることが提案されていました。しかしながら、分類の簡素化、理解のしやすさ、また企業間の一貫性の観点から、2022年9月のIASB会議において、増分費用を投資区分に分類するという要求を撤回することが暫定決定されました。

2. 経営者業績指標 (MPM)

(1) 経営者業績指標 (MPM) の表示および開示

公開草案では、MPMの定義を満たす業績指標について、単一の注記で以下の開示を要求することが提案されています。

- ① MPMが業績についての経営者の見方を伝える理由 (MPMの算定方法、MPMが有用な情報をどのように提供するのか)
- ② MPMと最も直接的に比較可能な小計・合計との調整表
- ③ ②の調整表における調整項目に関する税金・非支配持分への影響
- ④ ③の税金への影響の算定方法

2022年3月および5月のIASB会議では、MPMに関する情報を単一の注記で開示することが確認されました。また、一般的な実務では、IFRS基準で具体的に認められている場合のみ、要求される開示を他の文書への参照によって含めることができるため、MPMの開示について、他の文書への参照によって財務諸表に含めることに関して要求を追加しないことが暫定決定されました。これにより、MPMの開示は、他の文書を参照せずに行うことになると考えられます。さらに、MPMとIFRS基準で定めている最も直接的に比較可能な小計または合計との調整表において、調整合計額ではなく開示している各調整項目の税効果および非支配持分に対する影響を開示するという公開草案での要求事項を確認しました。なお、税効果の算定方法を変更しつつ、より広範囲のアプローチが認められるかどうか継続して検討することになりました。

上記のMPMに関する開示以外に、公開草案では、損益計算書においてMPMを表示するための列の使用を禁止することが提案されていました。しかしながら、この提案に対して、2022年6月のIASB会議では、列の使用は過度に目立つ表示とはならず、また比較可能性も損なわれないた

め、MPM を損益計算書に表示するための列の使用禁止を撤回することが暫定決定されました。さらに、目的適合性がある場合に損益計算書に表示する追加の科目および小計について、損益計算書上の区分の構成との適合を求めることが暫定決定されました。

【図表3】は、損益計算書において列を使用してMPMを表示する例を示しています。

【図表3】損益計算書において列を使用してMPM(事業別の営業損益など)を表示する場合

(2022年6月IASB会議アジェンダペーパーを基に一部修正して作成)

	損益計算書	事業A	事業B
売上高	3,470	2,600	870
売上原価	(2,370)	(1,775)	(595)
売上純利益	1,100	825	275
一般管理費	(700)	(525)	(175)
営業損益	400	300	100
関連会社および共同支配企業から生じる収益および費用	60	10	50
現金同等物を含む投資から生じる収益および費用	80	20	60
財務及び法人所得税前利益	540	330	210
財務・正味金利費用から生じる収益および費用	(150)	(90)	(60)
廃棄負債に係る割引の巻き戻し	(100)		(100)
税引前利益	290	240	50
法人所得税	(90)	(70)	(20)
当期純利益	200	170	30

(2)IFRS 基準が定めている小計

公開草案では、IFRS 基準が定めている小計は、MPM には該当しないことが提案されています。また、売上総利益に類似する小計も MPM には該当しないものとして、以下の例示が列挙されています。

- ① 正味利息収益
- ② 正味報酬および手数料収入
- ③ 保険サービス損益
- ④ 正味の財務成果(投資損益から保険金融費用を差し引いたもの)
- ⑤ 正味賃貸収益

上述の(1)経営者業績指標(MPM)の表示および開示で記載したとおり、MPM に関する情報は単一の注記で開示することになります。【図表4】は、注記における MPM 調整表を例示として表形式で示しています。当該調整表では、MPM(調整後営業利益)が「減価償却および償却前の営業利益」と調整されていますが、営業費用を「費用機能法」により分析する場合には「減価償却および償却前の営業利益」は、損益計算書では表示されません。

【図表4】注記における MPM 調整表

	20X2	損益計算書	20X2
調整後営業利益(MPM)	2,310	売上高	3,000
収益の調整	(60)	売上原価	(600)
事業再編	(50)	売上純利益	2,400
減価償却および償却前の営業利益※	2,200	その他の収益	300
※ IFRS基準で定めている小計		販管費	(900)
		営業利益	1,800

「減価償却および償却前の営業利益」の表示なし

2022年9月のIASB会議では、【図表4】のような損益計算書上、表示されていないIFRS基準が定めている小計とMPMが調整される場合には、そのIFRS基準が定めている小計(減価償却および償却前の営業利益)を損益計算書に表示されている小計(営業利益)と調整することを要求することを適用指針において明示することが暫定決定されました。例えば、次頁の【図表5】のように調整を行うことが考えられます。

【図表5】MPM 調整表上の IFRS 基準で定めている小計と損益計算書に表示されている小計の考え得る調整表

調整後営業利益(MPM)	2,310
--------------	-------

収益の調整	(60)
事業再編	(50)
減価償却および償却前の営業利益	2,200
減価償却費および償却費	(400)
営業損益	1,800

また、2022年9月のIASB会議において、公開草案で列挙された特定の小計はMPMではないという提案を維持し、追加で、営業損益と持分法投資損益を合算した小計（「営業損益ならびに持分法を使用して会計処理する投資からの収益および費用」）をIFRS基準が定めている小計に含めることが暫定決定されました。さらに、公開草案で列挙された売上総利益に類似する小計の例示についても維持することが暫定決定されました。

3. 分解およびその他

(1) 通例でない収益・費用

現行のIFRSでは、火災による減損損失、訴訟コスト、リストラクチャリング費用などの一過性の収益・費用の開示に関する取扱いは定められていません。そのため公開草案では、「通例でない収益・費用」の定義を定め、これに該当する場合は、単一の注記において項目別の金額、また取引などの説明や通例でないとされた理由などの開示を求めることが提案されていました。

その後、IASBは、通例でない収益・費用の定義について何度か審議しました。また、2022年6月の資本市場諮問委員会および国際作成者フォーラムの合同会議ならびに2022年7月の会計基準アドバイザー・フォーラムでの、通例でない収益および費用についての議論からのフィードバックについて検討し、通例でない収益および費用の定義を進めるために解決することが必要となる疑問点、ならびに的を絞ったアウトリーチにおいて検討すべき領域について議論しました。その結果、定義について関係者のコンセンサスが得られず、プロジェクトにおいて早期に合意に至ることが困難であると考え、2022年9月のIASB会議において、通例でない収益および費用についての具体的な要求事項をこのプロジェクトの一部として進めないことが暫定決定されました。

(2) 営業費用の表示および開示

IAS第1号「財務諸表の表示」において要求されている営業区分に分類された費用の分析において、「費用性質法」または「費用機能法」のうち最も有用な情報を提供する方法を使用すること、また両方を混合して表示してはならないことが、公開草案においても提案されました。さらに、「費

用機能法」により営業費用を分析する場合は、単一の注記において「費用性質法」を用いた営業費用の分析も開示することが提案されていました。

【図表6】は、公開草案で提案されている損益計算書において費用機能法を用いて表示している場合に、単一の注記において費用性質法を用いた営業費用の分析を開示する例を示しています。

【図表6】損益計算書において「費用機能法」を用いている場合の「費用性質法」の注記

(2022年3月ASAF会議アジェンダペーパーを基に一部修正して作成)

損益計算書(費用機能法)	20X2	単一の注記における開示	20X2
売上高	3,000	在庫の変動	300
売上原価	(600)	使用した原材料	(700)
売上純利益	2,400	減価償却費、償却費	(400)
その他の収益	300	従業員給付	(300)
販売費	(500)	有形固定資産の減損損失	(100)
研究開発費	(300)	その他諸費用	(300)
一般管理費	(100)	営業費用合計	(1,500)
営業利益(損失)	1,800		

2022年7月のIASB会議では、特定の費用項目に限定して損益計算書の各項目に含まれている金額を開示することは、財務諸表利用者にとって有用であり、財務諸表作成者にとっても対応可能であるため、損益計算書の各科目に含まれている減価償却、償却および従業員給付の金額を開示することが暫定決定されました。また当該暫定決定事項とは別に、注記で開示する全ての営業費用について、損益計算書の各科目に含まれている金額を開示するアプローチを検討することが暫定決定されました。

次頁の【図表7】は、IASB会議での再審議をふまえた損益計算書において費用機能法を用いて表示している場合に、単一の注記において特定の性質別項目(減価償却費、償却費、従業員給付)を開示するアプローチを示しています。

【図表7】特定の性質別項目(減価償却費、償却費、従業員給付)の開示アプローチ

(2022年3月ASAF会議アジェンダペーパーを基に一部修正して作成)

損益計算書(費用機能法)	20X2	単一の注記における開示	20X2
売上高	3,000	減価償却費、償却費	(400)
売上原価	(600)	売上原価	(125)
売上純利益	2,400	販売費	(100)
その他の収益	300	研究開発費	(50)
販売費	(500)	一般管理費	(100)
研究開発費	(300)	従業員給付	(300)
一般管理費	(100)	売上原価	(100)
営業利益(損失)	1,800	販売費	(75)
		研究開発費	(50)
		一般管理費	(75)

2022年9月のIASB会議では、公開草案の提案のとおり営業費用を「費用性質法」または「費用機能法」のいずれかを使用して損益計算書に表示すること、および営業費用のどの表示方法が最も有用な情報を提供するのかを判断する際に役立つ適用指針を含めることを確認しました。また、費用の混合表示の禁止の是非について再審議され、営業費用の機能法と性質法の混合表示を禁止する提案を撤回することが暫定決定されました。混合表示を禁止することについては、多くのコメントレーターで、企業が損益計算書において関連情報を表示することを妨げるといった懸念などが提起されていました。混合表示を認めることは、費用機能法または費用性質法のどちらを使うべきか明示できない場合に役立つ可能性があるとしつつ、提案の撤回にあたっては以下についても暫定決定されました。

- ① どの方法を使用するかを検討する際に、基本財務諸表の役割を考慮することを企業に要求すること
- ② どのような場合に混合表示が最も有用な情報を提供する可能性があるのかの例を示すこと
- ③ 継続して一貫した営業費用の表示を求め、混合表示する場合の性質法による科目名に関して適用指針を提供すること

なお、費用機能法については、費用機能法と同じ性質の費用の関係性を明確化するため費用機能法の説明を拡充し、消費された経済的資源が関連する活動に応じて営業費用をどのように配分および集約するのか、費用機能法を適用するにあたっての財務諸表の役割、集約および分解の原則を明確化する適用指針を提供することも暫定決定されました。さらに、売上原価には、当年度に費用として認識した棚卸資産の帳簿価額を含めることを求め、機能別の科目を表示する企業に対して、どのような種類の費用(性質に基づく)が機能別の各科目に含まれているのかについて、説明的な記述を開示することを求めることも暫定決定されました。

IV. おわりに

上記のとおり、2022年3月から9月までのIASB会議においては、損益計算書、MPM(経営者業績指標)、および集約と分解における個別論点について再審議されました。今後、今まで議論されてきた項目のうち、財務区分での収益および費用の分類の変更、一般とのコミュニケーションで使用される小計は業績の一側面に関する経営者の見方を表しているという反証可能な推定、MPMをIFRS基準が定めている最も直接的に比較可能な小計または合計と調整することなどについての絞ったアウトリーチを実施することが予定されています。当該アウトリーチの結果、新たな論点が認識される可能性もあることから、引き続き再審議の動向を注視する必要があります。