

解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 大澤 美幸

IFRSをめぐる動向 第157回 「基本財務諸表」プロジェクトの最近の動向（2023年6月および7月IASB会議での再審議）

(38頁)

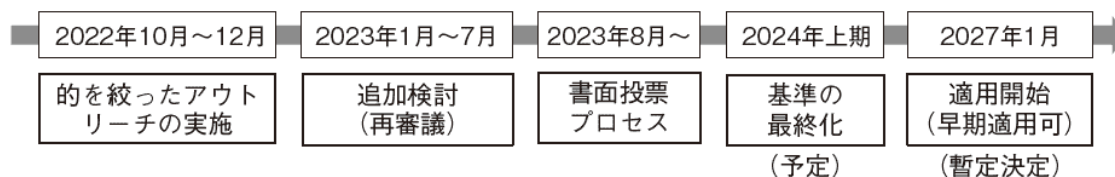
I. はじめに

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、現在のIAS第1号「財務諸表の表示」（以下、「IAS第1号」という。）に代わって適用される新基準書の開発を行う「基本財務諸表」プロジェクトについて、2023年6月および7月に開催された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、第133回、第137回、第141回、第147回および第153回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. プロジェクトの進捗の状況

基本財務諸表プロジェクトのタイムラインは、【図表1】に示したとおりです。IASBは2023年1月から、的を絞ったアウトリーチにおいて得られたフィードバックを踏まえ、対応が必要とされた論点について追加検討（再審議）を行いました。会計上の技術的な論点に関する審議は2023年6月に終了し、2023年7月のIASB会議において、最終基準の公表に向けた書面投票プロセスを開始することを確認しました。2024年上期に最終基準の公表が見込まれており、また、2027年1月1日以後に開始する事業年度から適用することが暫定決定されています。なお、当該基準はIFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」（以下、「IFRS第18号」という。）として公表することが見込まれています。

【図表1】基本財務諸表プロジェクトのタイムライン



III. IASB会議（2023年6月、7月）の議論の内容

以下では、2023年6月と7月に開催された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】2023年6月と7月のIASB会議における主な審議項目

2023年	審議項目
6月	1. 損益計算書の小計および区分（認識の中止、区分の分類の変更に関する取扱い） 2. IAS第29号「超インフレ経済下における財務報告」に関する論点（正味貨幣持高に係る利得・損失の表示） 3. IAS第12号「法人所得税」に関する論点（法人所得税に係る為替差額の表示） 4. 特定の企業における「財務及び法人所得税前純損益」の小計の取扱い
7月	5. 基準の最終化に向けた審議 ・経過措置および発効日 ・改訂公開草案の公表要件に関する検討 ・デュー・プロセスの要求事項

1. 損益計算書の小計および区分（認識の中止、区分の分類の変更に関する取扱い）

2023年6月のIASB会議における暫定決定は、以下のとおりです（暫定決定内の脚注は筆者追加）。

- ・資産または負債の認識中止から生じる収益・費用は、認識中止の直前に当該資産または負債が生み出していた収益・費用と同じ区分に分類される。^①
- ・資産または負債からの収益・費用の区分の分類を変化させる取引その他の事象（以下、「取引等」という。）から生じる収益・費用は、当該取引等の直前に分類されていた区分に分類される（当該資産または負債の認識に影響を与えない場合）。^②
- ・資産・負債グループに関わる単一の取引等から収益・費用が生じる場合で、当該資産・負債グループに関する収益・費用が当該取引等の直前に異なる区分に分類されている場合には、以下のように分類を行う。^③

- a) 当該取引等に係る利得・損失は、当該グループの中の資産のいずれかが営業区分に分類されていた収益・費用を生み出していた場合には、営業区分に分類される。
- b) 当該取引等に係る利得・損失は、当該グループの中のすべての資産が投資区分に分類されていた収益・費用を生み出していた場合には、投資区分に分類される。

資産または負債からの収益・費用が取引等の前後で損益計算書の異なる区分（営業区分、投資区分、財務区分）に分類される取引等には、たとえば以下のようなものが含まれます。

- ・ 支配の獲得（関連会社または共同支配企業から子会社になる場合）
- ・ 重要な影響力を残した支配の喪失（子会社から関連会社または共同支配企業になる場合）
- ・ 重要な影響力の獲得（金融資産への投資から関連会社または共同支配企業への投資となる場合）
- ・ 他の種類の資産から投資不動産、または投資不動産から他の種類の資産への変更
- ・ セール・アンド・リースバック取引
- ・ サプライチェーン・ファイナンス契約

IASB スタッフの分析により、これらの取引には以下の共通のパターンがあるとされました。

パターンA) 資産または負債の認識を中止し、その結果、利得・損失が認識される（その後、別の資産または負債が認識される場合もある）。

パターンB) 資産または負債の認識を中止せず、ある種類から別の種類へ資産が移転する（たとえば、他の種類の資産から投資不動産になる場合など）。

公開草案では、パターンAで発生する利得・損失を、当該資産または負債から生じるその他の収益・費用と同じく取り扱うことを意図していたものの、特に明文化されておらず、利害関係者からはガイダンスの追加が要望されていました。今回、このような利得・損失は、資産または負債の認識を中止する直前と同じ区分に分類することを明文化するこ

とにより、IASB の意図を明確にすることが提案され、上記のとおり暫定決定されました（1つ目の暫定決定）。

また、パターンBで発生する利得・損失については、パターンAと整合させるため、取引の直前と同じ区分に分類することとされました（2つ目の暫定決定）。

しかし、たとえば連結財務諸表における子会社の処分など、場合によっては、単一の取引等により、異なる区分に分類される収益・費用を生じさせていた資産・負債グループの認識が中止されることがあります。このような場合、上に示した方法では、利得・損失を単一の区分に分類することができないため、このケースに対応する方法が検討されました（3つ目の暫定決定）。

2. IAS 第 29 号に関する論点

(1) 正味貨幣持高に係る利得・損失の表示

2023 年 6 月の IASB 会議における暫定決定は、以下のとおりです。

・IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」（以下、「IAS 第 29 号」という。）を適用する企業が単一の科目に表示する場合には、正味貨幣持高に係る利得・損失は、損益計算書において営業区分に分類される旨を明確化する。

IAS 第 29 号は、超インフレ経済国の通貨を機能通貨とする企業の財務諸表につき、物価指数の変動を反映する形で修正再表示することを要求しています。公開草案は、この超インフレ経済下における物価変動調整である正味貨幣持高（期間中に保有していたすべての貨幣性資産・負債）に係る利得・損失の損益計算書上の区分の分類について、具体的なガイダンスを提供していませんでした。この点について、明確化を求めるフィードバックがあったため、検討が行われました。なお、フィードバックの中には、営業、投資、財務の3区分から独立した別の区分を設けて、当該利得・損失を表示すべきとする提案も含まれていました。

企業が IAS 第 29 号の要求事項を適用して正味貨幣持高に係る利得・損失を表示する場合、一般的に次の2つの方法があります。

- a) 損益計算書上、単一の科目として表示する。
- b) 貨幣性資産・負債から生じるその他の収益・費用と一緒に表示する。

b) の方法を用いる場合、正味貨幣持高に係る利得・損失は、貨幣性資産・負債から生じるその他の収益・費用である為替差額や利息収益・費用と同じ区分で損益計算書に表示

することになり、どの区分に分類すべきかが不明確になるという問題は生じないと考えられることから、a) のアプローチに焦点を当てて検討が行われました。

営業区分はデフォルトの区分であることや、正味貨幣持高に係る利得・損失の中には複数の区分に分類すべきものが混在する可能性があることから、正味貨幣持高に係る利得・損失を単一の科目で表示する場合、当該利得・損失を営業区分に分類すべきかどうかについて検討されました。その結果、主に以下の理由から、営業区分に分類すると明確化することが暫定決定されました。

- ・分類すべき区分を決定するために、どの貨幣性資産・負債が正味貨幣持高に係る利得・損失を発生させているかを判断するよう企業に要求することは、複雑さを増すことになる。
- ・営業、投資、財務の3区分から独立した別の区分を設けるアプローチによって、企業の収益・費用の有用な構造化された要約を提供することには必ずしもならず、また、提案された損益計算書の構成を変更しない限り、当該別の区分には為替差額、利息収益・費用が含まれないことから、適当ではない。

3. IAS 第12号に関する論点

(1) 法人所得税に係る為替差額の表示

2023年6月のIASB会議における暫定決定は、以下のとおりです。

・IAS第12号「法人所得税」（以下、「IAS第12号」という。）の範囲に含まれる資産・負債から生じる為替差額のうち、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」（以下、「IAS第21号」という。）に従って純損益に認識されるものは、過大なコストや労力を伴う場合を除き、損益計算書において法人所得税区分に分類される旨を明確化する。

IAS第12号では、繰延外国税金資産・負債に係る為替差額について、その表示が財務諸表利用者にとって最も有用であると考えられる場合には繰延税金費用・収益に分類することができるかとされています（IAS第12号第78項）。しかし、IAS第12号とIAS第21号には、当期税金に係る資産・負債から生じる為替差額の区分の分類についての要求事項がなく、そのため、以下のような解釈上の矛盾が生じていました。

- a) 公開草案では、「IAS第12号を適用して純損益に含めた法人所得税費用または収益を法人所得税区分に分類しなければならない」としている（公開草案第54

項)。そのため、当期税金に係る資産・負債から生じる為替差額については IAS 第 12 号の範囲の法人所得税ではなく、法人所得税区分に分類すべきではない。

b) 2021 年 7 月の IASB 会議において、為替差額は当該差額を生じさせた項目に関連する収益・費用と同じ損益計算書の区分に分類する（ただし、当該分類に過大なコストや労力を伴う場合は、営業区分に分類する）ことが暫定決定された。そのため、当期税金に係る資産・負債から生じる為替差額は、為替差額の分類に関する一般原則を適用し、法人所得税の区分に分類すべきである。

このような矛盾を解消するため、法人所得税に係る為替差額の表示については、過大なコストや労力を伴う場合を除き、法人所得税区分に分類することを明確化することが暫定決定されました。

4. 特定の企業における「財務及び法人所得税前純損益」の小計の取扱い

2023 年 6 月の IASB 会議における暫定決定は、以下のとおりです。

・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が、資金調達のみを伴う取引に係る負債から生じるすべての収益・費用を営業区分に分類する場合、「財務及び法人所得税前損益」の小計を表示しない。

この暫定決定は、再審議の過程において財務区分に分類する収益・費用の内容の変更（「財務活動」から「資金調達のみを伴う取引に係る負債」への変更）が暫定決定されたことから、その暫定決定を反映するために、公開草案の提案に関して草案の変更を伴う確認を行ったものです。

この小計を表示できない企業は、基本財務諸表の役割^④を果たすために必要な場合、営業利益の後、財務区分の前に追加の小計（たとえば、「営業損益並びに持分法で会計処理された投資から生じる収益及び費用」の小計など）を表示しなければならないことを草案の段階で明確にすることとされています。

5. 基準の最終化に向けた審議

(1) 経過措置および発効日

① 遡及適用の要否

2023 年 7 月の IASB 会議における暫定決定は、以下のとおりです。

- ・ IFRS 第 18 号を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（以下、「IAS 第 8 号」という。）に従って遡及適用することを企業に要求するという公開草案の提案を維持する。

IFRS 第 18 号は損益計算書に広範な変更をもたらすことが想定され、比較情報を修正再表示しない場合には利害関係者に誤解を生じさせるリスクが高いことなどから、このように暫定決定されました。

なお、上記に加え、追加的な比較対象期間^⑤について表示する金額の修正再表示を免除する経過措置を設けるかどうかを、今後検討することも暫定決定されましたが、これについては 2023 年 10 月の IASB 会議において、経過措置を設けないことが暫定決定されています。

② 発効日

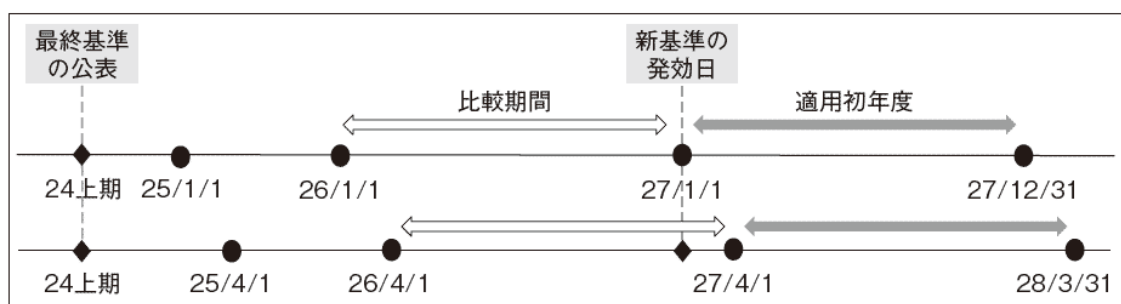
2023 年 7 月の IASB 会議における暫定決定は、以下のとおりです。

- ・ IFRS 第 18 号を 2027 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用することを要求する。

発効日については 2026 年 1 月 1 日とする案もありましたが、2024 年上期に IFRS 第 18 号を最終化することを前提に、比較期間の財務諸表に遡及適用することや移行期間には最低でも 3 年程度は必要とするといったコメント等を考慮した結果、上記のように暫定決定されました。

この結果、12 月決算企業の場合は 2027 年 12 月期、3 月決算企業の場合は 2028 年 3 月期からの適用となります（次頁【図表 3】）。なお、IFRS 第 18 号を早期に適用することに対する要望も多く、早期適用を認めるという公開草案の提案は維持されています。

【図表 3】 IFRS 第 18 号の適用時期



③ 適用初年度の要約期中財務諸表への要求事項

2023年7月のIASB会議における暫定決定は、以下のとおりです。

・IFRS第18号で要求されている見出し・小計のそれぞれを、適用初年度の要約期中財務諸表において表示することを企業に要求するという公開草案の提案を維持する。

IAS第34号「期中財務報告」（以下、「IAS第34号」という。）は、期中の要約財務諸表には少なくとも「直近の年次財務諸表に掲記された」見出し・小計を含める必要があるとしています（IAS第34号第10項）。公開草案では、IAS第34号のこの要求事項にかかわらず、IFRS第18号の適用初年度における要約期中財務諸表については、IFRS第18号で要求されている見出し・小計を表示することを要求していました（公開草案第58項）。暫定決定は、この公開草案の提案を確認したものになります。

④ 適用初年度の直前の比較対象期間について要求される調整表

2023年7月のIASB会議における暫定決定は、以下のとおりです。

・IFRS第18号が初めて適用される期間の直前の比較対象期間について、IAS第1号を適用して表示される損益計算書の各科目とIFRS第18号を適用して表示される各科目との調整表を開示することを企業に要求する。

IFRS第18号が初めて適用される報告期間や、直前の比較対象期間以外の比較対象期間については、作成者のコストと利用者の便益を比較衡量した結果、調整表の作成は、認められるものの要求はされないこととされています。

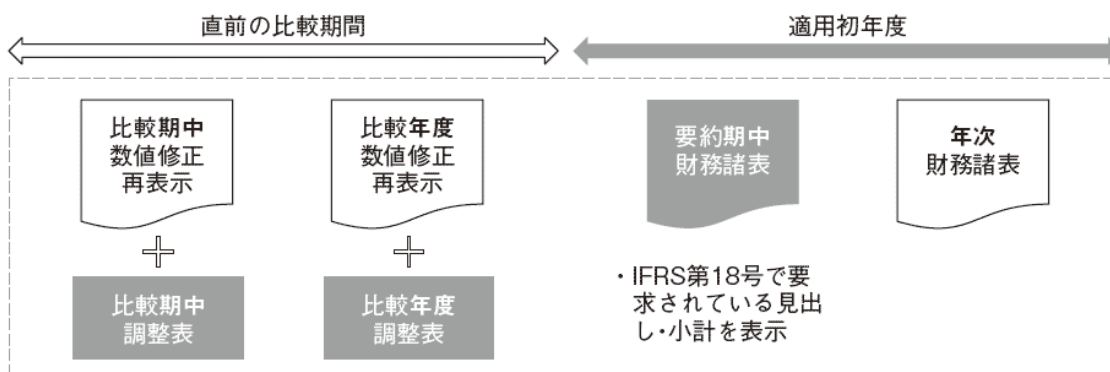
また、多くの利用者は年次財務諸表を重視しており、期中財務諸表の比較情報について調整表は不要とする意見も聞かれたものの、比較可能性が著しく低下することを懸念する意見や企業の自主的開示に期待せず会計基準側で手当てする必要があるとする意見が重視されました。その結果、草案段階で検討することを条件に、IFRS第18号の適用初年度における期中財務諸表についても、直前の比較対象期間について調整表を開示することを企業に要求することとされました。

IAS第8号では、新たなIFRS会計基準が最初に適用される事業年度や表示された過去の期間において、新たなIFRS会計基準の影響を受ける各財務諸表の各科目の調整額を開

示することを要求しています（IAS第8号第28項（f））。上記暫定決定における開示は、このIAS第8号が要求する開示を置き換えるものになります。

①、③、④の経過措置をまとめると、次頁【図表4】のようになります。

【図表4】経過措置



(2) 改訂公開草案の公表要件に関する検討

公開草案に対して寄せられたフィードバックを踏まえた再審議において複数の変更が行われたこともあり、一部の利害関係者からは、改訂した提案を再公開することを要望する意見が寄せられていました。

デュー・プロセス・ハンドブックの第6.25項には、以下のとおり、改訂した提案を再公開すべきかに関する要件が定められています。

再公開の必要があるかどうかを検討する際に、IASBは次のことを行う。

- (1) 公開草案に対するコメント期間中に生じた根本的な論点のうち、過去に考慮していなかったものを識別する。
- (2) 検討した証拠を評価する。
- (3) 新たな要求事項の論点、含意及び生じる可能性が高い影響を十分に理解したかどうか、また、関心のある関係者の見解を積極的に求めたかどうかを判断する。
- (4) さまざまな観点が開示草案に適切に記載され、結論の根拠の中で適切に議論されレビューされたかどうかを検討する。

IASB スタッフは、公開草案に対するコメント期間中に識別した重要な論点や的を絞ったアウトリーチにおいて対象とされた論点について、この要件に照らして検討を行いました。その結果、再審議を通じてすべての観点は適切にアジェンダ・ペーパーに反映され、IASB は論点やさまざまな観点を理解したうえで、提案された変更や新たな要求事項によって生じる可能性がある影響を評価し、利害関係者との協議に必要な追加的措置を講じたと考えました。

また、IASB スタッフが3つの観点から、改訂した提案を再度のコメント募集のために再公開することのコストと便益の比較分析を行いました。主な結果は以下のとおりです。

<p>基準最終化に対する利害関係者の支持</p>	<p>利害関係者の公開草案に対するフィードバックや的を絞ったアウトリーチ参加者のフィードバックからは、プロジェクトの早期完了を望む意見が多く聞かれている。また、会計基準アドバイザリー・フォーラム (ASAF)、世界作成者フォーラム (GPF)、新興経済国グループ (EEG)、資本市場諮問委員会 (CMAC) のメンバーは、2023年3月に開催された会議において、概ね修正後の提案を進めることを支持した。</p>
<p>改訂公開草案を公表した場合に、基準最終化に要する期間</p>	<p>IFRS 第18号の公表に大幅な遅れが生じるが、そのような遅れは企業がIFRS 第18号を早期に適用することを望む財務諸表利用者の声に応えるものではない。</p>
<p>再度公開草案を公表することで新たな情報が得られる可能性</p>	<p>すでに利害関係者から広範なインプットを得る機会があったため、追加的に新たな情報を入手する可能性は低いと考えられる。また、再公開する場合、IASB と利害関係者の双方において多大なリソースを要することになる。</p>

これらのIASB スタッフによる検討・分析についてIASB 会議で審議した結果、回答者がコメントする機会を得ていないような根本的な変更はなく、再公開草案によって新たな情報や論点が明らかになる可能性は低いものとして、再度パブリック・コメントを募集するための再公開を行わずに、IFRS 第18号を最終化することが決定されました。

(3) デュー・プロセスの要求事項

上記(1)、(2)の議論をもって、IFRS第18号を最終化するために必要な再審議は完了し、IASBが適用されるデュー・プロセスの要求事項を遵守し、書面投票プロセスを開始するための十分な協議・分析が実施されたかどうかにつき、検討が行われました。その結果、書面投票プロセスを開始することが許可されました。

IV. おわりに

上記のとおり、2023年6月と7月のIASB会議では、2022年10月から12月にかけて実施された的を絞ったアウトリーチにおいて受け取ったフィードバック後の再審議を完了し、基準の最終化に向けて投票プロセスを開始することが確認されました。2024年上期の基準の最終化、2027年1月からの適用に向けて、今後のIASB会議では、文案作成プロセスにおいて生じる整理論点について議論することとされており、10月に開催されたIASB会議では、集約・分解などに関連する整理論点について議論が行われました。今後のステップとして、残りの整理論点について議論することが予定されています。

① 該当する取引等の例としては、たとえば金融資産への投資の売却が挙げられます。

② 該当する取引等の例としては、たとえば固定資産から投資不動産、または投資不動産から固定資産への変更が挙げられます。

③ 該当する取引等の例としては、たとえば重要な影響力を残した支配の喪失（子会社から関連会社または共同支配企業になる場合）が挙げられます。

④ 公開草案第20項では、以下のように記載されている。

「基本財務諸表の役割は、報告企業の認識された資産、負債、持分、収益、費用及びキャッシュ・フローについて、次のことに有用な、構造化された比較可能な要約を提供することである。

(a) 企業の資産、負債、持分、収益、費用及びキャッシュ・フローについての概観を得ること

(b) 企業間での比較、及び同一企業の各報告期間の比較を行うこと

(c) 財務諸表利用者が注記において追加的な情報を求めたいと考える可能性のある項目又は領域を識別すること」

⑤ 法域における規制により追加的な比較情報の作成が要求される場合があることが想定されている。