

## 解説

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153回 「基本財務諸表」プロジェクトの最近の動向(2023年1月～2023年5月IASB会議での再審議)

(29頁)

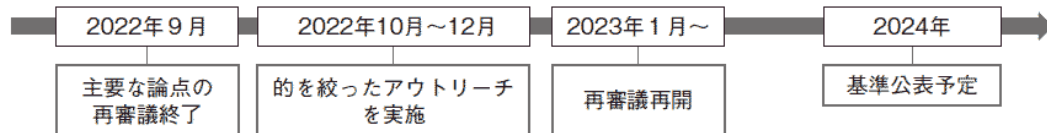
## I. はじめに

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、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、2023年1月から5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、第133回、第137回、第141回および第147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. 主な論点と再審議の状況

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、2022年9月までに主要な論点の再審議を終了し、2022年10月から12月にかけて基本財務諸表プロジェクトに関する的を絞ったアウトリーチを実施しました。大多数のアウトリーチ参加者は、公開草案のフィードバックに対する再審議の方向性を支持し、また、多数の参加者は、できるだけ早いプロジェクトの完了を希望しています。

【図表1】基本財務諸表プロジェクトのタイムライン



IASBは、当該アウトリーチで受け取ったフィードバックにおいて特定された論点を整理し、以下の4つのトピックを再審議の計画に追加することを2023年1月のIASB会議で決定しました。2023年1月以降は、2024年の基準公表に向けて以下のトピックも含めて検討しています。

- ・持分法で会計処理される関連会社および共同支配企業(以下、「関連会社等」という。)から生じる収益・費用の分類(投資区分)の再確認
- ・オフバランス項目に関連する収益・費用の分類(通常は営業区分)の適用指針の開発
- ・サブリースが主要な事業活動である場合のリース負債に係る利息費用のガイダンスの開発
- ・経営者業績指標(以下、「MPM」という。)の定義における反証可能な推定に関する追加の適用指針の開発要否

## III. IASB会議(2023年1月～5月)の議論の内容

ここからは、2023年1月から5月までに開催されたIASB会議で審議された主な論点について、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1月から5月までのIASB会議における主な審議項目

| 2023年 | 審議項目   |
|-------|--|
| 1月    | <ul style="list-style-type: none"> <li>・的を絞ったアウトリーチからのフィードバック</li> <li>・全般的な分解の要求事項</li> <li>・分解した金額の記述に関する明確化、特定の分解方法の禁止の是非などの追加の論点</li> <li>・その他の包括利益</li> <li>・キャッシュ・フロー計算書(受取利息および特定の主要な事業活動を有する企業のための分類)</li> </ul> |
| 3月    | <ul style="list-style-type: none"> <li>・損益計算書の小計および区分(為替差額の分類、混合契約からの収益・費用の分類、特定の主要な事業活動を行う企業(金融企業)の取扱い)</li> <li>・MPMの開示(反証可能な推定、他のIFRS会計基準の要求事項との関係、税効果の計算方法および関連する開示)</li> <li>・注記における性質別の営業費用の開示</li> </ul>          |
| 5月    | <ul style="list-style-type: none"> <li>・損益計算書の小計および区分(持分法投資損益の分類(投資区分))</li> <li>・MPMの開示(セグメント情報との関連)</li> <li>・キャッシュ・フロー計算書(持分法で会計処理されている関連会社等からの受取配当金の分類)</li> </ul>   |

## 1. 損益計算書の小計および区分

### (1) 為替差額の分類

過去のIASB会議(2021年7月)において、為替差額については、当該為替差額を生じさせた項目から生じる収益・費用と同じ損益計算書の区分に分類すること(ただし、過大なコストや労力を伴うこととなる場合は例外とし営業区分に分類する)が暫定決定されています。また、資金調達のみを伴うものではない取引から生じる外貨建ての負債(「他の負債」)に関する金利費用および金利変動の影響の金額を損益計算書の財務区分に分類することも暫定決定されています。

過去のIASB会議において、他の負債に関する為替差額については具体的に審議されていませんが、他の負債に関する為替差額の分類について、IASBは、実務の多様性を避けるため、他の負債から生じる為替差額を損益計算書の単一の区分(営業区分)に分類するための要求事項を導入すべきであると考えていました。これに対してアウトリーチのフィードバックでは、他の負債に関して発生する支払利息は財務区分に分類されるところ、実務の多様性を避けることを理由に、為替差額を営業区分に分類することを懸念する意見がありました。2023年3月のIASB会議で審議された結果、他の負債に関する為替差額を損益計算書の営業区分に分類することは否決され、代わりに損益計算書のどの区分に分類すべきかを決定するために判断を用いることを企業に要求することが暫定決定されました。

### (2) 特定の主要な事業活動を行う企業(金融企業)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(銀行など)および投資を行う企業(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ています。

- a. 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・費用を営業区分に分類する
- b. 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・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7月のIASB会議では、上述の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こと、さらに、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・費用には適用されないことが暫定決定されました。これに対して、アウトリーチのフィードバックでは、顧客にファイナンスを行う企業が現金および現金同等物から生じる収益・費用を営業区分に含めることができることが重要であり、会計方針の選択を維持することにより、その事業における現金の使用方法的な経済実態をよりよく反映すると指摘がありました。

2023年3月のIASB会議では、公開草案で提案された、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に対する現金および現金同等物から生じる収益・費用の分類についての会計方針の選択肢を維持することを確認しました。また、主要な事業活動の過程で行った投資からの収益・費用は、営業区分に分類される公開草案の要求は、企業が他の特定の主要な事業活動を有しているかどうかに関係なく適用される旨を明確化することが暫定決定されました。

### **(3)持分法投資損益の分類(投資区分)**

持分法で会計処理されている関連会社等からの収益・費用は、損益計算書において投資区分に分類されることが暫定決定されています。【図表3】は、これまでに公表された暫定決定を反映した損益計算書における分類のイメージを示しています。

#### **【図表3】損益計算書における分類のイメージ**

|                        |                  |
|------------------------|------------------|
| 売上高                    | 営業<br>区分<br>(残余) |
| 売上原価                   |                  |
| 売上総利益                  |                  |
| 販売費及び一般管理費             |                  |
| 営業利益                   | 投資<br>区分         |
| 持分法投資損益                |                  |
| 金融資産の公正価値変動            |                  |
| 現金及び現金同等物から生じる収益・費用    |                  |
| 財務及び法人所得税前利益           | 財務<br>区分         |
| 資金調達取引による負債からの収益・費用    |                  |
| 資金調達以外の取引による負債からの収益・費用 |                  |
| 税引前利益                  |                  |

IASBによるアウトリーチのフィードバックでは、持分法で会計処理されている関連会社等は、企業の主要事業の一部となっている、または企業やその子会社と同じように運営されているため、投資区分ではなく営業区分に分類されるべきとする意見がありました。一方で、投資区分に分類することを暫定決定したことにより、関連会社等からの収益・費用を営業区分に分類すべきかどうかを判断する必要がなくなるため、分類が明確になるとする意見もありました。

2023年5月のIASB会議では、上述のフィードバックについて審議されました。IASBは、持分法で会計処理されている関連会社等からの収益・費用を損益計算書における投資区分に分類することにより影響を受ける企業があることは認識しているものの、その影響は、すでに暫定決定されている特定の小計（「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」）を表示することで軽減されると考えています。したがって、全ての企業に対し、持分法で会計処理されている関連会社等からの収益・費用を、損益計算書における投資区分に分類するという暫定決定について再確認しました。

## 2. 経営者業績指標(MPM)

### (1)MPMの反証可能な推定

公開草案では、MPMについて「財務諸表利用者に企業の財務業績の一側面についての経営者の見方を伝えるものである」と定義されています。IASBは、当該定義の解釈が異なることによって、MPMとすべき情報がMPMとされないリスクや、MPMでない情報がMPMとされてしまうリスクがあると考えています。当該事項に対して2021年11月のIASB会議では、「財務諸表外での一般とのコミュニケーションに含めたものは企業の財務業績の一側面についての経営者の見方を表している」

という反証可能な推定を設けることを暫定決定しました。また、企業が合理的かつ裏付け可能な情報を持っている場合にのみ、推定を反証することができることも暫定決定しました。

IASBによるアウトリーチのフィードバックでは、反証可能な推定が実務上機能するためには、推定を反証することが適切な場合について適用指針を設けることが重要であるとする指摘がありました。2023年3月のIASB会議では、以下を暫定決定しています。

- ・経営者の見方を伝えていないものと整合する方法で、小計を伝えることは推定を反証することを裏付けると説明する適用指針を開発すること
- ・どのような場合に当該適用指針にあてはまる可能性があるのかについて、いくつかの例を含めること

## (2) 税効果の計算方法および関連する開示

過去のIASB会議(2022年5月)では、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、開示している各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における要求事項を確認しています。例えば【図表4】のような調整表が考えられます。

**【図表4】MPMの調整表における税効果および非支配持分に対する影響額の開示(2023年1月CMAC-GPF合同会議アジェンダペーパーを基に一部修正して作成)**

|                        | 20X2    | 税金    | 非支配持分   |
|------------------------|---------|-------|---------|
| 調整後営業利益(MPM)           | 52,870  |       |         |
| X国での構造改革(従業員給付費用に含まれる) | (5,400) | 900   | (1,020) |
| 収益調整額(収益に含まれる)         | (6,200) | 1,550 | —       |
| 営業利益(IFRSで定めている小計)     | 41,270  |       |         |

税効果の算定方法を改訂しつつ、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し、2023年3月のIASB会議では、税効果の計算方法および関連する開示について審議されました。IASBによるアウトリーチのフィードバックは、MPMの調整表における各項目の税効果の計算時に簡便なアプローチを導入することを概ね支持しています。IASBは、2023年3月のIASB会議において、より広範囲のアプローチの実行可能性を検討し、税効果の計算方法については、以下を暫定決定しました。

- a. 税効果の計算方法(以下の3つの方法から選択可能)
  - i. 基礎となる取引の税効果を、関連する法域における当該取引に適用される法定税率で計算する
  - ii. 関連する課税法域における企業の当期税金および繰延税金の合理的な比例配分に基づいて税効果を計算する
  - iii. その状況に応じて、より適切な配分を達成する他の方法により税効果を計算する

税効果の計算方法に関する開示については、開示される税効果の金額を理解するために必要であり、また、その計算方法が調整項目間で異なる場合など、利用者がこれを理解することもまた重要であるとIASBは考えています。したがって、2023年3月のIASB会議では、以下についても暫定決定されました。

- b. 関連する開示



- i. MPMをIFRS基準で定められ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項目に係る税効果をどのように決定したのかを開示する要求事項を確認する
- ii. 税効果を計算するために複数の方法が使用されている場合に、各調整項目について上記 i の開示を要求する適用指針を提供する
- iii. MPMの変更に関する開示要求事項(影響を理解するための十分な説明、理由、比較情報の修正再表示)を、調整項目の税効果の計算の変更にも適用するよう修正する

### (3)セグメント情報との関連

公開草案では、MPMに関して要求されている開示情報を、単一の注記に含めることが提案されています。また、MPMがIFRS第8号「事業セグメント」において開示する事業セグメント情報の一部と同じである場合に、下記のいずれかを条件に、企業はMPMに関する情報を事業セグメント情報と同じ注記において開示することができることを提案しています。

- a. 当該注記に、MPMについて開示が要求される全ての情報を含める
- b. 別個の注記に、MPMについて開示が要求される全ての情報を含める

公開草案に対するフィードバックでは、個々のセグメント指標がMPMの定義を満たすかどうか、満たす場合にどのように調整することが求められるのかが明確ではないとする指摘がありました。

MPMは企業全体の業績に関する経営者の見解を伝えるものであり、個々のセグメント指標が、MPMの定義を満たすとIASBは想定していません。そのため、2023年5月のIASB会議では、MPMとは、企業全体としての業績についての経営者の見方を反映する測定値である旨を明確化することが暫定決定されました。また、上述の公開草案の提案内容について維持することが確認されました。

## 3. 分解およびその他

### (1)注記における性質別の営業費用の開示

公開草案では損益計算書において費用機能法を用いて営業費用を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ことを要求しています。2023年3月のIASB会議では、分解開示の範囲に、すでに暫定決定されている損益計算書における機能別の各科目に含まれている減価償却費、償却費、従業員給付に加え、減損および棚卸資産の評価損を含めるかどうか審議されました。減損および棚卸資産の評価損は、いずれも損益計算書の複数の科目に含まれている場合があり、そのような場合には、機能別の科目に含まれる金額を提供することは、関係性に対するより良い理解を利用者に提供することになるため、性質別開示の項目に含まれることが暫定決定されました。その結果、公開草案で提案された性質別の営業費用についての具体的な開示要求事項の範囲を変更して、上述の5つの性質別項目(減価償却費、償却費、従業員給付、減損、棚卸資産の評価損)を開示することになります。なお、IASBは当該性質別の営業費用の分析の開示については、単一の注記での開示を維持することを確認しました(【図表5】参照)。

**【図表5】 単一の注記で特定の性質別項目を開示する場合のイメージ(2023年7月ASAF会議アジェンダペーパーを基に一部修正して作成)**

| 単一の注記における開示     | 20X1       |
|-----------------|------------|
| <b>減価償却費</b>    | <b>165</b> |
| 売上原価            | 90         |
| 一般管理費           | 35         |
| 研究開発費           | 40         |
| <b>償却費</b>      | <b>90</b>  |
| 研究開発費           | 90         |
| <b>従業員給付</b>    | <b>400</b> |
| 売上原価            | 200        |
| 販売費             | 90         |
| 一般管理費           | 50         |
| 研究開発費           | 60         |
| <b>減損</b>       | <b>—</b>   |
| <b>棚卸資産の評価損</b> | <b>10</b>  |
| 売上原価            | 10         |

営業費用を性質別に表示する損益計算書では、一部の科目は、当期中の損益計算書で費用として認識された金額(費用金額)と、資産(例えば、棚卸資産)の帳簿価額に含まれた金額(将来期間の費用として認識される金額)の両方を含んでいる場合があります。IASBは、性質別の営業費用の開示について、以下も暫定決定しました。

- ・具体的に開示が要求される金額(減価償却費、償却費、従業員給付、減損および棚卸資産の評価損)は、費用金額であることを要しない旨を明確化する適用指針を設けること
- ・開示される金額の一部が資産の帳簿価額に含まれている場合には、定性的な説明(当該金額がどの資産に含まれているのかの特定を含める)の提供を企業に要求すること

## (2) 全般的な分解の要求事項

性質別の営業費用の開示については上記(1)に記載の通りですが、一方で、全般的な開示の要求事項は、重要性がある場合は金額の分解開示を要求しており、結果として暫定決定前と同レベルの開示を要求される可能性があります。そのため、当該暫定決定事項と全般的な開示の要求事項との関係について審議されました。

この結果、2023年1月および3月のIASB会議では、性質別の営業費用に関する情報について、重要性がある情報を分解するという全般的な要求に対する免除を追加することが暫定決定されました。

これにより、下記の開示が免除されることになります。

- a. 損益計算書における機能別の科目に関して、それらに含まれている性質別の費用の金額（具体的に要求されているもの以外）
- b. IFRS基準で開示することが要求されている性質別の費用に関して、損益計算書の機能別の各科目に含まれている金額

2023年1月のIASB会議では、上述以外に考え得る追加の要求事項および適用指針についても審議されました。その結果、暫定決定は以下の通りとなっています。

|   |
|---|
| <p><u>分解された金額の記述に関する明確化</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・財務諸表利用者に誤解を与えない明瞭かつ理解可能な方法で記述する</li> <li>・使用した用語の意味および分解に適用した方法に関して透明性を図る</li> </ul> <p><u>特定の分解方法を禁止すべきかどうか</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・本表の表示科目は、IFRS基準に従って認識・測定されるという要求を追加する</li> <li>・注記において収益・費用をIFRS基準に従って認識・測定していない内訳に分解することを禁止しない</li> </ul> <p><u>「その他」という名称の使用方法に関する公開草案における提案の明確化</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・「その他」の名称は情報量のより多い名称を見出せない場合にのみ使用する。見出せない場合、 <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 重要性がある項目の集約: 種類に関してできるだけ正確な名称(例えば、「その他の営業費用」や「その他の財務費用」)を使用する</li> <li>b. 重要性がない項目の集約: 集約した金額が何を含んでいるのかを財務諸表利用者が疑問に思う可能性があるほど十分に大きいかどうかを検討する。十分に大きい場合は、当該金額に関する追加の情報を提供する必要がある</li> </ul> </li> </ul> |
|---|

### (3) その他の包括利益

現行のIAS第1号82A項(a)では、その他の包括利益の項目を性質別に分類し、他のIFRSに従って【図表6】の左側に記載したグループにグループ分けすることが規定されています。公開草案では、現行の2つのグループの名称をより記述的な名称に改めることを提案していました。【図表6】の右側の記載が提案された名称となります。

#### 【図表6】その他の包括利益の2つの区分(再審議の結果、公開草案の提案を撤回)

| 現行IAS第1号第82A項(a)  | 公開草案第74項  |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>・その後に純損益に振り替えられることのないもの</li> <li>・その後に特定の条件を満たした時に純損益に振り替えられるもの</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・永久に純損益の外で報告される再測定</li> <li>・将来に所定の条件が満たされた場合に純損益に含められる収益及び費用</li> </ul> |

2023年1月のIASB会議において、その他の包括利益の2つのグループの名称変更案について審議されました。当該変更案は、その他の包括利益に含めた収益・費用に関する情報の伝達を改善することを意図したものでした。ただし、一部のフィードバックにおいて、提案された名称は、永久に純損益の外で報告される項目を「再測定」とするなど矛盾しているとの意見があり、変更案が改善の目的を満たさない可能性、また明確さを低下させる意図しない結果をもたらす可能性があるた



め、当該提案を撤回することが暫定決定されました。結果的にその他の包括利益は、現行の名称で分類されることとなります。

#### (4) キャッシュ・フロー計算書

現行のIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」では、キャッシュ・フロー計算書における利息および配当のキャッシュ・フローの分類について企業が会計方針を選択することを認めています。そのため、同じ業種の企業間でさえ分類が異なっており、比較可能性が低下している可能性があります。IASBは、公開草案においてキャッシュ・フロー計算書における分類の選択肢を廃止し、金融機関など特定の主要な事業活動を有する企業とそれ以外の企業(一般事業会社)に対して、【図表7】に示すように分類することを提案しました。2023年1月のIASB会議では、この公開草案の提案を維持することが暫定決定されました。

【図表7】利息および配当のキャッシュ・フローの分類

|       | 現行IAS第7号 | 公開草案   |                         |
|-------|----------|--------|-------------------------|
|       |          | 一般事業会社 | 金融機関など                  |
| 受取利息  | 営業／投資    | 投資     | 関連する収益・費用の損益計算書の分類に合わせる |
| 受取配当金 | 営業／投資    | 投資     |                         |
| 支払利息  | 営業／財務    | 財務     |                         |
| 支払配当金 | 営業／財務    | 財務     | 財務                      |

なお、2023年5月のIASB会議において、以下に関する公開草案の提案を撤回することが暫定決定されました。

- ・関連会社等の取得および処分によるキャッシュ・フローの分類
- ・持分法で会計処理する関連会社等から受け取った配当のキャッシュ・フローの分類

これにより、持分法で会計処理されている関連会社等から受け取った配当金は、単一の区分に分類されることとなります。

#### IV. おわりに

上記のとおり、2023年1月から5月までの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で受け取ったフィードバックにおいて特定された論点や、残りの論点について再審議が進められました。IASBが公表しているワークプランでは、最終基準の公表予定時期は、2024年と示されています。2023年中は、フィードバックで特定された残りの論点や、論点間

の相互関係を踏まえた再審議が継続されることになると考えられるため、引き続き再審議の動向に注視する必要があります。