

IFRSをめぐる動向 第17回 財務諸表の表示(2010年10月までの動向)

1. はじめに

本連載は、国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)の月次合同会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを主な目的としています。

今回は、10月19日から10月22日開催のIASB及びFASBの月次合同会議にて報告された「財務諸表の表示に関するスタッフ・ドラフト」に対するアウトリーチ活動、及び公開草案「その他の包括利益の項目の表示」に寄せられたコメントの分析結果を紹介します。なお、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。

2. 財務諸表の表示に関するスタッフ・ドラフトに対するアウトリーチ活動

(1) アウトリーチ活動の概要

アウトリーチ活動とは、公開草案等の目的及び内容を関係者に周知するとともに、これらに関するフィードバックを会計基準設定主体である両審議会が収集することを目的とした、非公式の活動です。

今回のアウトリーチ活動では、2010年7月1日にIASB及びFASBよりそれぞれ公表された財務諸表の表示に関するスタッフ・ドラフトに対して、(i)両審議会が考える便益と費用、(ii)金融機関の財務諸表に対する適用、という二つの領域に焦点を当て、以下の重点項目を対象を絞ってフィールド・ビジット、フィールド・テストが行われました。

- (a) キャッシュ・フロー情報の表示
- (b) 機能別及び性質別の収益及び費用の分解
- (c) 新たな注記(資産と負債の残高の変動分析及び再測定に関する情報)
- (d) 一体性の原則の適用、特に、財政状態計算書にセクション、カテゴリー及びサブカテゴリーを含めるべきか

(2) フィールド・ビジット

フィールド・ビジットの対象企業は10社であり、その内訳は米国6社、ヨーロッパ4社です。今回の月次合同会議までに、5社の訪問が終了しました。

このフィールド・ビジットでは、対象企業から、スタッフ・ドラフトを実務に適用する際に必要なコストと時間の見積り、前述(a)~(d)についての見解、及び実現可能な代替案の考え方が提示されました。

また、スタッフによると、対象企業各社はスタッフ・ドラフトを誤解している点もあり、各企業に共通している誤解として以下の項目があげられています。

・スタッフ・ドラフトでは、企業は間接的直接法(indirect-direct method)を採用する事が認められているにもかかわらず、直接法によりキャッシュ・フロー計算書を表示するためには、企業は営業活動より生じた実際のキャッシュ・イン・フロー及びキャッシュ・アウト・フローを把握しなければならないと考えている。

・特に棚卸資産と有形固定資産について、残高の変動分析に含める内訳項目の内容、及びその内訳項目は財務諸表の項目ごとに変更可能である(内訳項目は各財務諸表項目に共通であることがスタッフ・ドラフトで明示されている。)

・スタッフ・ドラフトでは、分類の決定に経営者の判断が必要となる項目がある旨が記載されているにもかかわらず、セクション及びカテゴリーに各項目を分類する際には、経営者による判断の余地はない。

(3) フィールド・テスト

今回は、以下の3つのタイプのフィールド・テストが行われています。

① 米国の非上場企業約 12 社による、スタッフ・ドラフトに基づいた財務諸表の再作成とスタッフからの質問への回答及び実務上の問題点に関するフィードバックの提供。

これについては、金融機関の融資担当者グループの協力の下で、再作成後の財務諸表と、現行の財務諸表を用いた信用リスク分析の比較が行われます。

② 金融機関約 15 社(銀行及び信用組合)による、スタッフ・ドラフトに基づいた2年分の財務諸表の再作成とスタッフからの質問への回答及び実務上の問題点に関するフィードバックの提供。

③ 2008 年 10 月に公表されたディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」(以下、DP)のフィールド・テストに参加した 30 社による、スタッフ・ドラフトの適用、及び DP とスタッフ・ドラフトの相違点(残高の変動分析に関する注記、及び FASB 版では性質別に分解されたセグメント情報、等)に関する追加質問への回答。なお、DP のフィールド・テストでは、金融機関としては保険会社のみが参加していました。

上記の通り、現行の財務諸表とスタッフ・ドラフトを適用した場合の財務諸表の双方を、財務諸表作成者である企業のみならず、融資担当者等利用者の立場からも比較することにより、スタッフ・ドラフトで提案されている財務諸表の表示が利便性向上に寄与しているか、又は潜在的な問題点があるのかを見極める試みがなされています。

(4) 今後の予定

これまでのアウトリーチ活動の結果、スタッフは両審議会に対してスタッフ・ドラフトに関する以下の点を指摘しています。

- ・費用対効果が殆ど、あるいは全くない項目がある。
- ・要求されている必要な情報を入手することが、実務的に不可能な場合がある。
- ・金融機関の意思決定に有用な情報提供に寄与しない項目がある。
- ・誤った解釈や適用により、予期しない結果となっている項目がある。

10 月 22 日における月次合同会議での討議の結果、現時点までのアウトリーチ活動の報告事項、及び他のプロジェクト(金融商品、収益等)の優先順位を勘案し、両審議会は、当初予定していた 2011 年第 1 四半期には、公開草案の公表を行わない事を決定しました。

財務諸表の表示プロジェクトは、2011 年 6 月以降に再開することが見込まれています。

3. IASB 公開草案「その他の包括利益の項目の表示」に寄せられたコメントの分析

(1) その他の包括利益の概念的根拠について

IASB 公開草案「その他の包括利益の項目の表示」は 2010 年5月 27 日に公開され、同年9月 30 日にコメントが締め切られました。今回の月次会議では、寄せられた 139 件のコメントの予備的分析が IASB のスタッフより報告されました。公開草案では、5項目の質問に対する回答を要求していましたが、多くの回答者は、要求されていない項目についてもコメントを寄せています。

特に、その他の包括利益(以下、OCI)の概念的根拠、及び純損益と OCI とを区分するための概念的根拠を明確にするべきであるというコメントは多くの回答者から指摘されました。同様に、OCI の内、どの項目を純損益への組替(リサイクル)対象とし、どの項目を組替対象としないかの原則、及びリサイクルする項目はどの時点で純損益に組み替えられるのかについても明確にすべきであるというコメントも多数寄せられています。

(2) 1計算書方式について

当公開草案で要求されている5項目の質問に対して、コメントの回答者は、両審議会の提案に概ね同意しています。しかし、IAS 第1号で認められている2計算書方式の選択肢を削除する提案に対しては、主に財務諸表作成者及びその関連団体から多数の反対意見がありました。その理由は、当期純利益(損失)が一つの計算書上での「小計」に過ぎないとする事は、当期純利益(純損失)の指標としての重要性を損なう懸念があること、また、純損益が計算書の「ボトムライン」として表現されなくなる事で、財務諸表利用者を混乱させる懸念がある、というものです。

(3) その他

その他の質問に対しては、以下の通り、概ね同意のコメントが多数を占めていました。

【質問1】表題を「純損益及びその他の包括利益計算書」とすることについては多数が同意。

【質問2】1計算書方式への統一については、前述の通り反対意見が多数。

【質問3】OCI 項目の表示について、リサイクルされる項目とされない項目に区別して表示することについては、3分の2以上の回答者が同意。ただし、米国基準との差異が依然残ることについての懸念があるというコメント有り。

【質問4】OCI 項目に関する税金をリサイクルされる項目に関連するものとリサイクルされない項目に関連するものに区別して表示することについては、ほとんどの回答者が同意。

【質問5】費用対効果について、大部分の回答者は、公開草案の提案を実行するための追加費用は甚大なものではないと回答しているが、一部の回答者は、財務諸表利用者に対する説明に要するコストが考慮されていない、とコメントしている。

(4) 今後の予定

今回のコメント分析は予備的な分析であり、12月の月次定例会議においてより詳細な分析がIASBのスタッフより報告されることになっていますが、多数の反対意見が寄せられた項目については流動的であり、今後の動向

を注視する必要があります。なお、IASBの行程表では、当公開草案はIAS第1号の改訂として2011年第1四半期に最終基準化される予定です。