

解説

PwC あらた有限責任監査法人 米国公認会計士 村山 華

IFRSをめぐる動向 第131回 「基本財務諸表」プロジェクトの最近の動向（公開草案に対するフィードバックと再審議の計画）

（20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、財務諸表における情報の伝え方の改善として、特に損益計算書に焦点を当てた基準開発が進められている「基本財務諸表」プロジェクトの動向について紹介します。IASBは、2019年12月に公開草案「全般的な表示及び開示」を公表し（コメント期限は2020年9月末）、2020年12月より審議を再開しています。本稿では、2020年12月・2021年1月開催のIASBの月次会議で討議された公開草案に対するフィードバックおよび再審議の計画を中心に説明します。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、また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. 公開草案の主な論点とフィードバック

公開草案では、図表1のとおり、財務諸表全体の表示・開示に関して様々な変更が提案されました。特に①の損益計算書の表示に関する提案は、プロジェクトの発端となる論点であり、多くの企業に関係することから、高い関心を集めました。

【図表1】公開草案の主な論点

	対象箇所	論点
①	損益計算書	新たな小計・区分の導入
②	財務諸表 全体	情報の集約・分解を改善する原則および要求事項の導入 ・集約・分解の原則 ・基本財務諸表・注記の役割

		<ul style="list-style-type: none"> ・最低限の科目 ・営業費用の分析 ・通例でない収益・費用
③	注記	経営者業績指標 (management performance measures; MPM) の導入
④	キャッシュ・フロー計算書	キャッシュ・フローの分類の整合性を改善する限定的な変更

IASB スタッフの分析によると、公開草案には 215 件のコメントレターが寄せられ、一般的に IASB の提案を支持する意見が多く、特に財務諸表利用者からはプロジェクトの目的などに強い支持があったとされています。ただし、課題や懸念、さらに新たな提案を示したフィードバックもあったと分析されています。以下では、主な論点に関する IASB の提案の概要と、寄せられたフィードバックの内容を説明します。

1. 新たな小計・区分の導入

公開草案では、損益計算書の構成や表示項目に関して、以下の 3 つの小計の表示、また収益・費用の 4 つの区分への分類が提案されました。

- ・ 3 つの小計

- a) 営業損益

- b) 営業損益ならびに不可分の関連会社および共同支配企業から生じる収益・費用

- c) 財務および法人所得税前純損益

- ・ 4 つの区分

- i) 営業区分

- ii) 不可分の関連会社および共同支配企業区分

- iii) 投資区分

- iv) 財務区分

上記 ii) のとおり、関連会社および共同支配企業は、企業の「主要な事業活動 (main business activities)」に対して「不可分のもの」と「不可分でないもの」に区分され、「不可分の」関連会社および共同支配企業から生じる収益・費用は、独立した区分とすることが提案されました。なお、上記 a) 営業損益は、税引前純損益から iv), iii), および ii) に含まれるすべての収益・費用を差し引いた残余とされました。

【寄せられたフィードバックの内容】

- ・大半が新たな小計・区分の導入に賛成（企業間の比較可能性を高める）
- ・一部が4つの区分や「主要な事業活動」の定義等に関する追加のガイダンスを要望（首尾一貫した適用と比較可能性のため）
- ・多くが「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」企業に対する会計方針の選択^①に反対（比較可能性を損なうため実務上の便法とすべき）
- ・不可分の／不可分でない関連会社および共同支配企業については全般的な支持は得られず、多様な観点の意見があった。
 - 不可分の／不可分でない関連会社および共同支配企業の識別・定義、また不可分の関連会社および共同支配企業に関連する金額の独立した表示を懸念
 - 財務諸表利用者の大半が関連会社および共同支配企業から生じる収益・費用を営業損益から除外することに賛成
- ・多くが為替差額の分類、またデリバティブおよびヘッジ手段に係る公正価値損益の分類^②を懸念（費用対効果に疑問）
- ・多くがキャッシュ・フロー計算書の区分の名称と似通った損益計算書の区分の名称を懸念（区分の内容が異なるため）
- ・一部が「営業区分」を残余として定義することを懸念（通例でない収益・費用等が営業損益に含まれるため）
- ・一部が財務活動の一部として保有する現金および現金同等物また他の投資から生じる収益・費用の分類を懸念

2. 情報の集約・分解を改善する原則および要求事項の導入

公開草案では、財務諸表における情報の集約・分解の改善について、以下が提案されました。

(1) 集約・分解の原則

共有している特徴 (shared characteristics) に基づき表示科目や注記の開示を集約および分解する原則、また当該原則に基づき集約する際の検討事項が提案されました。さら

に、共有している特徴が無く重要性がない項目を集約する場合は、当該項目の特徴を忠実に表現する名称を付すこと（「その他」の名称では忠実な表現とはならない）、もしくは内訳を注記で開示することが提案されました。

(2) 基本財務諸表・注記の役割

基本財務諸表の役割は、資産、負債、持分、収益、費用およびキャッシュ・フローについて構造化された比較可能な要約を提供することであり、一方、注記の役割は、財務諸表利用者が基本財務諸表に含まれている項目を理解するために必要な追加の情報を提供し、財務諸表の目的を満たすために必要な他の情報で基本財務諸表を補足することが示されました。

(3) 最低限の科目

損益計算書および貸借対照表に表示すべき科目として、上記1. の新たな小計・区分に関連した表示科目の修正・追加、また他の科目（売上原価、のれん）の追加も提案されました。

(4) 営業費用の分析

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改めて示されました。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ました。

(5) 通例でない収益・費用

企業の将来キャッシュ・フロー予測に有用であるとして、通例でない収益・費用を「種類および金額が類似している収益・費用が将来の数事業年度について生じないであろうと予想することが合理的であるもの」と定義して、単一の注記で開示することが提案されました。

【寄せられたフィードバックの内容】

- ・多くが集約・分解の原則に賛成したが、一部は「その他」項目の取扱いを懸念（追加のガイダンスが必要）
- ・大半が基本財務諸表・注記の役割に賛成

- ・最低限の科目の修正・追加については意見が分かれる（追加のガイダンスが必要）
- ・営業費用の分析については意見が分かれる
- ・通例でない収益・費用は、大半が定義を設けることに賛成したが、多くが定義の内容に反対、また注記での開示は意見が分かれる

3. 経営者業績指標（MPM）の導入

公開草案では、財務諸表の外（例えば、アニュアルレポートの非財務部分など）で開示されている経営者が定義する業績指標（調整後営業利益など）に関する透明性への懸念に対処するため、上記1. の損益計算書における新たな小計とは別に、MPMを注記で開示することが提案されました。MPMとは、収益・費用の小計のうち「財務諸表の外での一般とのコミュニケーションで使用されており、IFRSが定めている合計または小計を補完し、財務諸表利用者に企業の財務業績に関する経営者の見方を伝えるもの」とされています。企業は、MPMを提供する場合、単一の注記において、MPMの算定方法、MPMと最も直接的に比較可能な小計・合計との調整表、さらに当該調整項目に関する税効果・非支配持分への影響を開示する必要があります。なお、MPMはIFRSに従って認識し測定した金額に制限されていません。

【寄せられたフィードバックの内容】

- ・多くがMPMを注記で開示することに賛成
- ・大半がMPMの定義を懸念（財務諸表外でのコミュニケーションで用いたすべてのMPMの開示を求めるのは過剰、貸借対照表やキャッシュ・フロー計算書の表示項目に基づく指標もMPMに含めるべき）
- ・一部がMPMを財務諸表で開示することに反対（non-GAAP指標は財務諸表の範囲外、コストがかかる、監査に課題）
- ・大半がMPMに関する開示要求事項に賛成（調整表は情報の透明性と有用性を高める）
- ・調整項目に関する税効果・非支配持分への影響の開示は意見が分かれる（コストがかかる）
- ・大半が利息・税金・減価償却・償却前利益（EBITDA）を定義しないことに賛成（広く使用されているため定義を求める意見も有り）

4. キャッシュ・フローの分類の整合性を改善する限定的な変更

公開草案では、キャッシュ・フロー計算書において、営業活動から生じるキャッシュ・フローを間接法で表示する場合の出発点に新たな小計である営業損益を使用すること、また

実務上のばらつきに対処するために利息・配当金のキャッシュ・フローの分類に関する選択肢を削除することが提案されました。

【寄せられたフィードバックの内容】

- ・コメント提出者の多くは本論点にコメント無し、コメントした者の多くは賛成
- ・一部がキャッシュ・フロー計算書と損益計算書の連携の欠如を懸念
- ・一部が IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の包括的な見直しを要望

III. 再審議の計画

IASB は、再審議の計画に関する以下の IASB スタッフの提案に同意しており、今後は本提案に基づき再審議が進められると考えられます。

1. 再審議のアプローチを決定する際に考慮すべき要素

再審議のアプローチの決定にあたっては、以下の4つ要素を考慮すべきとされています。

(1) プロジェクトの目的と焦点

プロジェクトの目的と焦点に沿った論点が再審議では優先されます。例えば、プロジェクトの焦点である損益計算書に関連する最低限の科目に関する包括的な見直しは優先的に審議が行われる可能性があります。このような焦点と関連しにくいキャッシュ・フロー計算書や貸借対照表に関する要求の見直し、また資産・負債に関する情報を含む MPM の範囲の拡大などは、優先的な項目の検討後の審議となる可能性があります。

(2) プロジェクトの論点間の連携

ある論点に関する決定事項が他の論点のアプローチに影響を及ぼす可能性があります。例えば、通例でない収益・費用を営業区分に分類するかどうかの検討は、損益計算書の区分の検討と同時にを行うことが適当となる可能性があります。

(3) 適時性

財務諸表利用者は、できるだけ早く公開草案の提案内容が実務に適用されることを望んでいます。このため、プロジェクトの範囲の変更がプロジェクトの目的を満たしているとしても、より早く最終化できるのであれば、狭い範囲のプロジェクトとすることが適当となる可能性もあります。

(4) 効率性

論点のうちフィードバックへの対応が比較的平易で効率的に最終化できるものを優先し、意見が分かれている論点には段階的なアプローチを適用することが適当となる可能性があります。

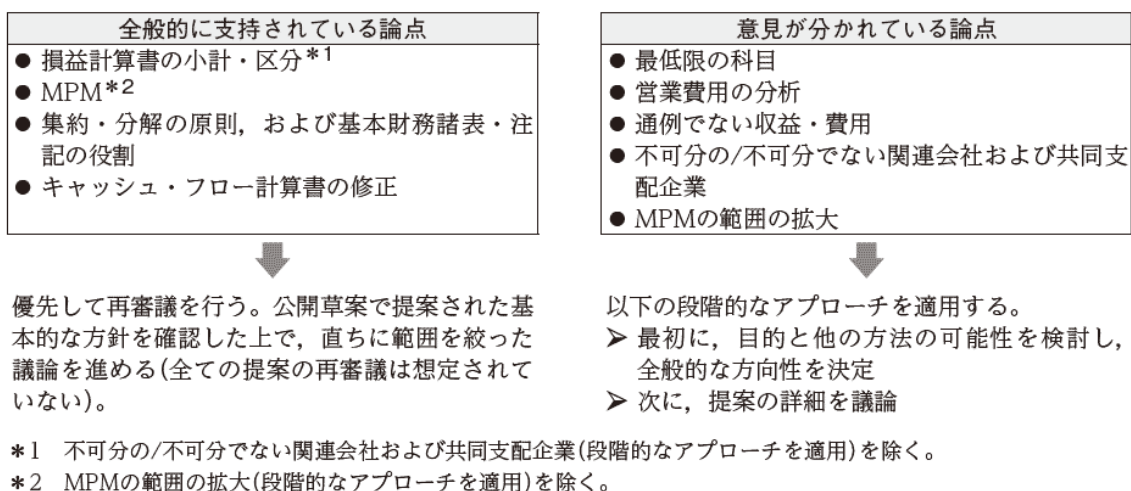
2. 再審議のアプローチ

図表2のとおり、全般的に支持されている論点と意見が分かれている論点を分け、それぞれ異なる再審議のアプローチを適用することが示されています。

3. 主な論点の再審議における検討項目

図表3のとおり、主な論点に関する再審議における検討項目が示されています。

【図表2】再審議のアプローチ



【図表3】主な論点の再審議における検討項目

損益計算書の小計・区分	
公開草案で提案された基本的な方針を確認した上で、営業損益から除外すべき収益・費用を分析する。その後、以下の論点を検討する。	
主要な事業活動	・「主要な事業活動」に関する追加のガイダンスの要否，またその

	<p>内容</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「主要な事業活動の過程で行っている投資」の判断方法 ・「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」企業に対する会計方針の選択
投資区分	<ul style="list-style-type: none"> ・独立した区分とすべきかどうか ・「投資から生じる収益・費用」の定義 ・増分費用に関する追加のガイダンスの要否 ・投資活動から生じるキャッシュ・フローとの連携 ・投資の実行および売却の決定から生じる収益・費用を含めるかどうか
財務区分、財務および法人所得税前純損益の小計	<ul style="list-style-type: none"> ・現金および現金同等物から生じる収益・費用の分類 ・「財務活動」の定義 ・財務活動から生じたものではない負債に係る利息収益・利息費用の分類 ・営業債務および営業債権に係る利息の分類 ・財務区分に増分費用を含めるかどうか
為替差額およびデリバティブから生じた利得・損失の分類	<ul style="list-style-type: none"> ・為替差額は関連する区分に配分すべきかどうか ・ヘッジ指定されていないデリバティブに係る利得・損失の分類 ・ヘッジの相殺ポジションにある場合、または過大なコストや労力を要する場合のデリバティブに係る利得・損失の投資区分への分類
関連会社および共同支配企業から生じる収益・費用の分類※	<ul style="list-style-type: none"> ・最初に、不可分の/不可分でない関連会社および共同支配企業を区分し、これに関する小計および最低限の科目の表示を求める提案を進めるかどうか、または他の方法の可能性を議論 ・次に、提案の詳細を議論

MPM

公開草案で提案された基本的な方針を確認し、その後、以下の論点を検討する。

MPM の定義

- ・MPM の「一般とのコミュニケーションに含まれる業績指標」の定

	<p>義が示す範囲の明確化</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ MPM が財務諸表に関する全般的な要求事項を前提とした企業の業績であることを明示する必要性 ・ MPM の定義に経営者の業績に関する見方を示すことで、他の指標（業界指標など）を意図せず除外することになるかどうか ・ MPM の定義から除外される指標を識別するのに役立つ追加のガイダンスの要否
MPM と他の要求事項との相互関係	<ul style="list-style-type: none"> ・ 通例でない収益・費用 ・ セグメント報告 ・ 損益計算書における他の小計 ・ 1 株当たり利益指標
開示要求事項	<ul style="list-style-type: none"> ・ 調整表 ・ 税効果および非支配持分への影響 ・ 表示の制限（損益計算書の列の使用禁止） ・ MPM ではない non-GAAP 指標に関するガイダンスの要否
EBITDA に関する要求事項	
MPM の範囲の拡大※	<ul style="list-style-type: none"> ・ 最初に、本プロジェクトで実行可能かどうかを分析 ・ MPM の範囲の拡大を検討することが決定した場合は、次に、範囲について検討

集約・分解	
最初に、集約・分解の原則、ならびに基本財務諸表・注記の役割の分析を行う。その後、以下の論点について検討する。	
最低限の科目※	最初に、最低限の科目の包括的な見直しを実施するかどうかを議論
営業費用の分析※	<ul style="list-style-type: none"> ・ 最初に、目的および他の方法の可能性を検討し、全般的な方向性を決定 ・ 次に、提案の詳細を議論

通例でない収益・費用 ※	<ul style="list-style-type: none"> ・最初に、目的および他の方法の可能性を検討し、全般的な方向性を決定 ・次に、提案の詳細を議論
特定の追加の小計（MPM で議論される EBITDA は除く）	

他の論点
<ul style="list-style-type: none"> ・その他の包括利益の項目 ・IAS 第 1 号から引き継がれる要求事項 ・他の IFRS の修正 ・経過措置 ・発効日

※これらの論点には段階的アプローチの適用が想定されている。

なお、本プロジェクトの完了時期は、段階的なアプローチが適用される論点についてプロジェクトの範囲の変更や更なるアウトリーチの実施などが予想されるため、現時点では未定となっています。再審議の初期段階が完了した時点で今後のスケジュールは検討される予定です。

① 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している」企業において、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・費用の一部を営業区分に分類するか、その全部を営業区分に分類するかは、会計方針の選択であると提案された。

② 公開草案では、為替差額、またデリバティブおよびヘッジ手段に係る公正価値損益について、関連する区分ごとに分解したのちに各区分に分類することが提案された。