

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133回 「基本財務諸表」プロジェクトの最近の動向（2021年3月～6月IASB会議での再審議）

（32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月公表の公開草案「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、2021年3月より再審議を行っています。本稿では、2021年3月から6月までのIASB会議で討議された内容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. 主な論点と再審議の状況

IASBは、「基本財務諸表」プロジェクトにおいて、さまざまな提案を行っており、再審議にあたっては、公開草案に寄せられたフィードバックの結果と共に、プロジェクトの目的と焦点、論点間の連携、適時性、および効率性という4つの要素を考慮し、論点を大きく2つに分けています。①全般的に支持されている論点は、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と想定されるため審議を優先して進め、②意見が分かれている論点は、段階的なアプローチにより方向性を決定したうえで詳細な議論を進めるといふ再審議の計画が2021年1月会議において同意されています。

当該再審議の計画に基づき、2021年3月から6月までのIASB会議では、①全般的に支持されている論点を中心に、基本的な方向性を確認したうえで詳細な検討が進められました。MPMの範囲の拡大は、②意見が分かれている論点ではありますが、MPMの定義などに関わる論点であるため初期段階で審議がなされたと考えられます。

公開草案で提案された各論点に対するフィードバックの結果および2021年3月から6月までのIASB会議で再審議された論点は、図表1のとおりです。

【図表1】主な論点と再審議の状況

対象箇所	主な論点		公開草案に寄せられたフィードバックの結果		2021年3月から6月までに再審議された論点
			①全般的に支持された論点	②意見が分かれた論点	
損益計算書	新たな小計・区分の導入	営業利益、営業区分	✓	—	○
		財務および法人所得税前利益、財務区分	✓	—	○
		投資区分	✓	—	—
		為替差額およびデリバティブに係る損益の分類	—	—	—
		特定の主要な事業活動を行う企業	—	—	—
		不可分の／不可分でない関連会社および共同支配企業	—	✓	—
財務諸表全体	集約・分解の原則	基本財務諸表・注記の役割	✓	—	○
		最低限の科目	—	✓	—
		営業費用の分析	—	✓	—
		通例でない収益・費用	—	✓	—
注記	経営者業績指標 (Management performance measures; MPM)の導入	MPMの定義	—	—	—
		開示要求事項	✓	—	—
		MPMと他の要求事項との相互関係	—	—	—
		EBITDA(利息・税金・減価償却・償却前利益)	✓	—	—
キャッシュ・フロー計算書	キャッシュ・フロー計算書の修正	間接法での報告の出発点	✓	—	○
		利息・配当に係るキャッシュ・フローの分類	✓	—	○

### (1) 新たな小計・区分の導入

公開草案では、図表2のとおり、小計の表示また収益・費用の区分への分類が提案され、多数の賛成意見が寄せられました。ただし、一部のコメントでは、営業区分を「残余」として定義することにより、営業区分に変動性の高い収益・費用、または通例でない収益・費用が含まれることに懸念を示すような意見があったため、再審議ではこれらの事項についても議論されました。

【図表2】損益計算書における新たな小計・区分の導入（公開草案における提案）

売上高	10,000	営業区分
売上原価	△ 4,000	
売上総利益	6,000	
販売費および一般管理費	△ 3,000	
営業利益	3,000	新たな小計
不可分の関連会社および共同支配企業の純損益に対する持分	500	不可分の関連会社および共同支配企業区分
営業利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	3,500	新たな小計
金融資産の公正価値変動	250	投資区分
配当収益	50	
不可分でない関連会社および共同支配企業の純損益に対する持分	100	
財務および法人所得税前利益	3,900	新たな小計
現金および現金同等物から生じる利息収益※	10	財務区分
財務活動から生じる費用	△ 1,000	
確定給付債務に係る利息純額	△10	
税引前純利益	2,900	

※再審議の結果、投資区分に分類することが暫定決定されている。

【再審議における暫定決定事項の内容】（※は公開草案から追加・変更のあった事項）

#### 小計—営業利益

- ・ 損益計算書において営業利益の表示を要求する（目的適合的な情報を提供し、企業間の比較可能性を高めることができるため）
- ・ 営業利益の直接的な定義は開発しない（比較可能性を達成できる直接的な定義の開発は実現可能性が低く、公開草案で提案されている「残余」の定義の方が適用しやすく一貫した適用が見込まれるため）。

#### 小計—財務および法人所得税前利益

- ・ 「財務および法人所得税前利益」を定義し、損益計算書に表示することを要求する（損益計算書の比較可能性を高めることができるなどの意見があったため）。

#### 区分

- ・ 損益計算書において独立の投資区分および財務区分を導入する。
- ・ 「現金および現金同等物から生じる収益・費用」を財務区分ではなく、投資区分に分類することを要求する（投資区分は主に資産、財務区分は主に負債に関連するとした方が、理解が容易になるため）。※

#### 営業区分

- ・ 営業区分に投資、財務、法人所得税、非継続事業に関する収益・費用は含めないことを要求する。
- ・ 営業区分を、企業の「営業」から生じるすべての収益・費用から構成することを要求し、これには変動性の高い収益・費用や通例でない収益・費用も含む。
- ・ 営業区分には、「主要な事業活動」から生じる収益・費用を含めることを要求するが、これらに限定されない（「補助的な活動」から生じる収益・費用なども含める可能性がある）。

#### 財務区分

- ・ IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」における「財務活動」の定義に、追加的な記述を含める提案を進めない（不整合や複雑さを生み出す可能性があるため）。※
- ・ 財務区分に分類される項目を、「資金調達のみを伴う取引から生じる負債から生じるすべての収益・費用」および「他の負債から生じる金利収益・費用」とするアプローチをさらに検討する。

なお、IASBは、今後、損益計算書における小計・区分について、営業区分で性質別・機能別による行項目を混在させることを制限する提案を緩和するかどうか、列の表示を認めるかどうか、また投資区分および財務区分の正確な定義（投資・財務が「主要な事業活動」である金融機関などへの適用を含む）について検討する予定です。

## (2) 集約・分解の原則および基本財務諸表・注記の役割

集約・分解の原則については、共有している特徴（shared characteristics）に基づき表示項目や注記の開示を集約および分解するという原則の提案に、大半のコメント提出者が賛成しましたが、一部のコメント提出者からは、財務諸表の目的および重要性の概念へのリンクによる原則の明確化や当該原則の適用の強化、また追加のガイダンスの必要性が指摘されました。また、基本財務諸表の役割については、「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」という提案に、大多数のコメント提出者が賛成しましたが、一部のコメント提出者からは、財務諸表の目的および重要性の概念との関係の明確化の必要性が指摘されました。そのため、IASB 会議では、これらの指摘事項についても議論されました。

【再審議における暫定決定事項の内容】（※は公開草案から追加・変更のあった事項）

### 集約・分解の原則

- ・ 新基準において、「分解の目的」を明確に示す。分解によって得られる情報に「重要性がある」場合は、その項目を分解すべき。※
- ・ 新基準において、集約・分解の原則の適用を強調する。項目間の異質な（共有していない）特徴が、当該項目に対して重要性があれば分解する。※
- ・ 集約・分解する場合を識別するために、共有している特徴の使用方法について、追加のガイダンスの開発を検討する。※

### 基本財務諸表・注記の役割

- ・ 基本財務諸表の役割に、財務諸表の重要な質的特性である「理解可能性」を追加する。※
- ・ IAS 第1号「財務諸表の表示」第29項（類似した重要性がある項目の区分表示を要求）を新基準に取り込まない（基本財務諸表は「要約」であり、すべての重要性がある分解された情報が含まれるわけではないため）。

## (3) 経営者業績指標（MPM）の導入

公開草案において、MPM 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」と定義されており、MPM を提供する場合は、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ことが提案されています。

MPM を注記で開示することや開示要求事項に関する提案については賛成するコメントが多いものの、上記の MPM の定義に関しては、財務諸表の外でのコミュニケーションで用いた収益・費用の小計すべてについて MPM の開示を求めるのは過剰であるとの意見、また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 に含めるべきであるとの意見が寄せられたため、これらの事項についても議論されました。

**【再審議における暫定決定事項の内容】（※は公開草案から追加・変更のあった事項）**

**MPM の導入**

- ・ MPM に関する情報を財務諸表に含めるように要求する。

**MPM の対象範囲**

- ・ MPM の対象範囲に次の分類の指標を追加することは検討しない。
  - 損益計算書の表示項目に基づく指標（例：調整後営業損益）
  - キャッシュ・フロー計算書に基づく指標（例：フリー・キャッシュフロー）
  - 貸借対照表に基づく指標（例：ネットデット）
  - 比率（例：EBIT マージン）
- ・ 比率（例：調整後 1 株当たり利益）で使用される分子・分母は、MPM の定義を満たす場合、MPM の対象範囲に含まれる（単に比率に含まれるという理由だけでは対象範囲からは除外されない）。※

MPM の対象範囲については、2021 年 3 月の IASB 会議で MPM に収益・費用の小計以外の指標を含めるために考えられるアプローチを検討することが暫定決定され、当該アプローチでは、共通する特性に基づき指標を分類したうえで、MPM の対象範囲の拡大による便益とプロジェクトの遅延リスクとのバランスを検討することなどが議論されました。しかし、2021 年 6 月の IASB 会議において、分類された指標に関して、MPM の対象範囲の拡大による便益（透明性や規律の向上、またはプロジェクト目標への貢献）、複雑性（追加のガイダンスの必要性、または開示要求や MPM の定義の変更の可能性）、およびリスク（変更に伴うプロジェクトの遅延）の観点から評価した結果、上記のとおり、比率で使用される分子・分母が対象範囲に含まれるということが暫定決定されました。なお、IASB は、今後、MPM に関する定義や開示要求事項、MPM と他の要求事項との相互関係、および EBITDA について検討する予定です。

**(4) キャッシュ・フロー計算書の修正**

公開草案において、キャッシュ・フロー計算書については、営業活動から生じるキャッシュ・フローの間接法による報告の出発点に新たな小計である営業利益を使用すること、また、実務上のばらつきに対処するため、利息・配当金に係るキャッシュ・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ており、本論点にコメントした者の多くから賛成意見が寄せられました。ただし、一部のコメント提出者からは、キャッシュ・フロー計算書と損益計算書および貸借対照表との連携の欠如などに対応するため、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する意見があったことから、これらの事項についても議論されました。

**【再審議における暫定決定事項の内容】**（※は公開草案から追加・変更のあった事項）

**作業範囲**

・ 本プロジェクトでは、キャッシュ・フロー計算書に関する作業範囲を拡大しない（本プロジェクトは損益計算書の改善に焦点を当てているため）。

**間接法での報告の出発点**

・ 営業活動から生じるキャッシュ・フローの間接法による報告の出発点として、営業利益を使用することを要求する。

**利息・配当に係るキャッシュ・フローの分類**

・ 支払利息・支払配当金を「財務活動から生じるキャッシュ・フロー」に分類し、受取配当金を「投資活動から生じるキャッシュ・フロー」に分類することを要求する。ただし、投資・財務が「主要な事業活動」である企業を除く。

なお、受取利息の分類については、今後のIASB会議で検討される予定です。

III. おわりに

「基本財務諸表」プロジェクトでは引き続き再審議が進められており、2021年7月のIASB会議では、損益計算書における財務区分に係る損益の分類、為替差額およびデリバティブに係る損益の分類について議論される予定です。全般的に支持されている論点であっても、再審議において公開草案の提案を追加・変更する暫定決定がなされていることから、今後の再審議の動向を注視していく必要があると考えられます。