

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB 公開草案
「全般的な表示及び開示」の解説ASBJ アシスタント・ディレクター みやじ てっし
宮治 哲司

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2019 年 12 月 17 日に公開草案 (ED/2019/7) 「全般的な表示及び開示」(原題: General Presentation and Disclosures、以下「本公開草案」という。)を公表した(コメント期限は 2020 年 6 月 30 日)¹。本稿では、本公開草案が公表された背景及び本公開草案の概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、すべて筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 経緯

基本財務諸表プロジェクトは、2014 年 7 月に IASB のリサーチ・アジェンダに追加されたものである。その後、IASB が実施した 2015 年アジェンダ協議に関する意見募集に対するフィードバックにより、その他リサーチ及びフィードバックでは、利害関係者から次のよう

な事項が示された。

- (1) 財務業績の計算書 (Statement(s) of financial performance) の構成及び内容が、同じ業界の企業間でさえ異なっている²。これは、財務諸表利用者が企業の財務業績を比較する能力を低下させている。このため、多くの利用者は、当該計算書において小計及び科目がより多く定義されることを歓迎する。
- (2) 利用者は、基本財務諸表及び注記における情報のより詳細な分解を望んでいる。
- (3) 利用者は、経営者の定義した業績指標(代替的な業績指標又は非 GAAP 指標と呼ばれることがある。)が業績を分析する際及び将来の業績に関する予測を行う際に有用であると感じている。しかし、企業はこれらの指標を定義や意図した目的の説明なしに提供しており、有用性を低下させている場合がある。

IASB は、上記で示された事項への対応を検討する中で、2018 年 9 月に基本財務諸表プロジェクトをリサーチ・プログラムから基準設定プログラムに移し、さらに、基本財務諸表プロジェクトの協議文書として公開草案を公表する

1 公開草案の全文は <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/comment-letters-projects/ed-primary-financial-statements/> を参照のこと。日本語訳は <https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/press-release/y2019/2019-1217.html> を参照のこと。

2 IASB が実施した、2017 年から 2018 年の 26 の法域及び 12 の業種にわたる上場企業 100 社の年次報告書の分析によると、63 社が営業利益 (operating profit) を報告しているが、その定義は 9 通りあったとのことである。

ことを決定した。本公開草案は、これらの結果として公表されたものである。

Ⅲ. 本公開草案の概要

1. 本公開草案の主な提案

IASBは、本公開草案における企業の財務諸表における情報の表示及び開示の改善について、純損益計算書³に重点を置いて提案している。本公開草案は、次の3つの主要なトピックを取り扱っている。

(1) 純損益計算書 (statement of profit or loss) における新たな小計

企業が、「営業損益」を含む3つの追加的な利益の小計を提供することを提案している。これには、不可分の関連会社及び共同支配企業に対する投資から生じる収益及び費用と、不可分でない関連会社及び共同支配企業に対する投資から生じる収益及び費用とを区分表示することも含まれる。

(2) 「非 GAAP 指標」の透明性

企業が、経営者業績指標 (Management Performance Measure、収益及び費用の小計のうち IFRS 基準で定められていないもの。) を財務諸表の単一の注記において開示することを提案している。

(3) 情報の分解の改善 (本資料第 35 項から第 41 項)

企業が、営業費用のより良い分析を提供すること、及び当審議会の「通例でない (unusual)」の定義を用いて、通例でない収益又

は費用を識別して注記において説明することを提案している。

本公開草案では、この他に IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」(以下「IAS 第 7 号」という。) で現在認められている表示の選択肢を廃止することなども提案している。しかし、IASB は基本財務諸表プロジェクトの中で、セグメント報告及び非継続事業の表示並びに持分変動計算書に関しては変更しないことを決定しており、したがって、本公開草案でもこれらに対して新たな提案はなされていない。

2. 純損益計算書 (statement of profit or loss) における新たな小計

本公開草案は、企業に対し、純損益に含めた収益及び費用を、「営業」、「投資」、「財務」、「不可分の関連会社及び共同支配企業」、「法人所得税」及び「非継続事業」の各区分に分類するとともに、原則として次の小計又は合計を表示することを提案している。このうち、(1)から(3)が本公開草案で表示することが提案されている新たな小計である。

- (1) 営業損益
- (2) 営業損益並びに不可分の関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用
- (3) 財務及び法人所得税前純損益
- (4) 純損益

本公開草案で示された、上記の区分並びに小計及び合計を反映した純損益計算書のイメージは次頁の【図表 1】のようなものである。

3 本公開草案は、財務業績の計算書を単一の純損益及びその他包括利益計算書 (statement of profit or loss and other comprehensive income) で純損益とその他の包括利益を 2 つの部に表示する形で示す方式 (一計算書方式) を採用することも、純損益計算書及び純損益で始まり包括利益を表示する独立の計算書 (statement presenting comprehensive income) で示す形式 (二計算書方式) のいずれかで表示することができることを提案している。本公開草案では、これらのうち、一計算書方式の純損益の部及び二計算書方式の純損益計算書を、純損益計算書と呼んでいる。

【図表 1】 本公開草案による純損益計算書のイメージ（灰色の行が小計又は合計であり、右側の枠が区分を示す。）

収 益	X	営 業
営業費用	(X)	
営業損益	X	
不可分の関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分	X	不可分の関連会社 及び共同支配企業
営業損益並びに不可分の関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用	X	
不可分でない関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分	X	投 資
投資から生じる収益	X	
財務及び法人所得税前純損益	X	
現金及び現金同等物から生じる金利収益	X	財 務
財務活動から生じる費用	(X)	
年金負債及び引当金に係る割引の巻戻し (unwinding)	(X)	
税引前純損益	X	
法人所得税費用	(X)	法人所得税
継続事業からの当期純損益	X	
非継続事業からの当期純損失	(X)	非継続事業
当期純損益	X	

(1) 営 業

営業区分について、本公開草案は次のことを提案している。

- 企業の主要な事業活動から生じる収益及び費用に関する情報を含める。
- 純損益に含めたすべての収益及び費用のうち、他の区分に分類されないものを営業区分に分類する。

(2) 投 資

投資区分について、本公開草案は次のことを提案している。

- 投資区分の目的を、個別にかつ企業が保有している他の資源とはおおむね独立して生み出される投資からのリターンに関する情報を伝えることとする。

- 次のものを投資区分に分類する。

① 投資から生じる収益及び費用（不可分でない関連会社及び共同支配企業から生じるものを含む。）

本公開草案では、投資から生じる収益及び費用について、個別にかつ企業が保有している他の資源とはおおむね独立してリターンを生み出す資産から生じる収益及び費用（ただし、現金及び現金同等物から生じる収益及び費用を除く。）とすることを提案している。

② 投資から生じる収益及び費用を生み出す際に発生した増分費用

本公開草案では、増分費用について、投資から生じる収益及び費用を生み出す投資を行っていなかったとしたならば、企業に

生じていなかったであろう費用とすることを提案している。

本公開草案は、投資から生じる収益及び費用には通常、金融資産から生じる収益及び費用（減損損失及び減損損失の戻入、処分損益、公正価値損益など）並びに他の投資から生じる収益及び費用（投資不動産に係る収益及び費用など）が含まれることを提案している。ただし、これらが企業の主要な事業活動の過程で生み出される場合には、企業はこれらを投資区分ではなく営業区分に分類することも提案している。

ここで、本公開草案は、収益及び費用が企業の主要な事業の過程で生じるのかどうかは判断の問題であるとすることを提案している。しかし、一般に、投資収益が営業業績の重要な指標である場合には、投資は企業の主要な事業活動の過程で行われた可能性が高いとしており、このような企業の例として、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」で定義する投資企業や、投資不動産会社及び保険会社を示している。

また、本公開草案は、投資から生じる収益又は費用には、企業が商品の生産及びサービスの提供に使用した資産から生じる収益及び費用は含まれないことを提案している。この理由として、本公開草案は、そうした資産に由来する収益及び費用は、それらの資産と企業のその他の資源（従業員、原材料又は無形資産など）との組合せから生じるものであり、個々の資産から単独で生じるものではないことを挙げている。本公開草案では、企業が商品の生産及びサービスの提供に使用した資産から生じる収益及び費用として、次のものを例示している。

- (1) 営業債権から生じる利息収益（営業区分に分類される。）
- (2) 有形固定資産及び無形資産から生じる収益及び費用（減価償却、償却、減損及び処分損益を含み、営業区分に分類される。）
- (3) 非継続事業の処分損益（非継続事業区分に

分類される。）

(3) 財務

本公開草案は、財務区分について、次のことを提案している。

- 財務区分の目的を、企業の財務に関連した資産及び負債から生じる収益及び費用に関する情報を伝えることとする。
- 次のものを財務区分に分類する。

① 現金及び現金同等物から生じる収益及び費用

これには、利息収益及び現金同等物の処分損益が含まれる。

② 財務活動から生じる負債に係る収益及び費用

本公開草案では、財務活動について、ファイナンスの提供者からの資源を、当該資源がファイナンスの提供者に返還されること、及びファイナンスの提供者が、与信の金額及び期間に応じて決まるファイナンス手数料の支払を通じて補償を受けることを期待して、受け取るか又は使用することを伴う活動と定義することを提案している。

③ その他の負債（すなわち、財務活動から生じたものではない負債）に係る利息収益及び利息費用

本公開草案は、上記②及び③の例示として、【図表 2】のものを例示している。

【図表 2】 本公開草案で提案している、財務活動から生じる収益及び費用並びに財務活動から生じたものではない負債に係る利息収益及び利息費用の例

財務活動から生じる収益及び費用の例	財務活動から生じたものではない負債に係る利息収益及び利息費用の例
(1) 利息費用（例え	(1) IAS 第 19 号「従業

ば、発行した債券及びリース負債に対するもの) (2) 債務消滅及び債務リストラクチャリングの費用 (3) 公正価値損益（例えば、純損益を通じて公正価値で測定する指定をした負債に関するもの） (4) 負債に分類した発行した株式に対する配当	員給付」を適用した、確定給付負債（資産）の純額に係る利息費用（収益）純額 (2) 廃棄、原状回復又はそれらに類似する負債に係る割引の巻戻し (3) その他の長期の引当金（例えば、製品保証引当金及び企業結合に関する繰延対価）に係る割引の巻戻し (4) 売却目的で保有する非流動資産（又は処分グループ）の売却コストの現在価値の増加のうち、IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」第17項で論じている時の経過から生じるもの
---	--

本公開草案は、企業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場合には財務活動並びに顧客へのファイナンスの提供に関連する現金及び現金同等物から生じる収益及び費用を営業区分に分類するか、財務活動から生じるすべての収益及び費用並びに現金及び現金同等物から生じるすべての収益及び費用を営業区分に分類するかのいずれかを会計方針として選択しなければならないことを提案している。ここで、本公開草案は、企業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かどうかは判断の問題であるが、一般に、利息収益とそれに関連する利息費用との差額が営業業績の重要な指標である場合は、顧客へのファイナンスの提供は主要な事業活動である可能性が高いとすることを提案している。このような企業の例として、本公開草案は、次の企業を挙げて

いる。

- (1) 銀行
- (2) 顧客が企業の製品を購入できるように顧客にファイナンスを提供する企業
- (3) 顧客にファイナンス・リースを提供する貸手

また、本公開草案は、企業が主要な事業活動の過程で、個別にかつ企業が保有している他の資源とはおおむね独立してリターンを生み出す金融資産に投資している場合には、現金及び現金同等物から生じる収益及び費用について、財務区分ではなく、影響区分に分類することも提案している。

(4) 不可分の関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用

本公開草案は、不可分の関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用を、不可分の関連会社及び共同支配企業区分に分類することを提案している。ここで、不可分の関連会社及び共同支配企業について、本公開草案は、持分法で会計処理されている関連会社及び共同支配企業のうち、企業の主要な事業活動と不可分ではなく、したがって、個別にかつ企業の他の資産とおおむね独立してリターンを生み出すものと定義することを提案している⁴。

本公開草案は、IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」（以下「IFRS 第12号」という。）を改訂し、持分法で会計処理する関連会社又は共同支配企業が企業の主要な事業活動と不可分なのか不可分でないのかを評価する際に、企業はすべての事実及び状況を考慮しなければならないことを提案している。この点について、本公開草案は評価のための要件を示していないが、IFRS 第12号に企業と関連会社又は共同支配企業との間の重大な相互依存は、当

4 本公開草案で、IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」付録Aに追加することが提案されている。

該関連会社又は共同支配企業が企業の主要な事業活動と不可分であることを示すであろうという記載を追加することを提案している。重大な相互依存の例として、IFRS 第 12 号に追加することが提案されている記載では次のものを例示している。

- (1) 関連会社又は共同支配企業との統合された事業分野を有している。
- (2) 関連会社又は共同支配企業と名称又はブランドを共有していて、外部的には関連会社又は共同支配企業の活動に関しては 1 つの事業であるように見える可能性がある（ただし、報告企業が他の別個の事業を有している場合がある。）。
- (3) 関連会社又は共同支配企業と仕入先又は顧客としての関係があり、企業は重大な事業上の支障なしに入れ替えることが困難である。

(5) 追加的な小計

本公開草案は、企業の財務業績又は財政状態の理解への目的適合性がある場合には、追加的な科目（要求されている最低限の科目の分解による場合を含む。）、見出し及び小計を財務業績の計算書及び財政状態計算書（statement of financial position）において表示しなければならないことを提案している。本公開草案は、企業が追加的な小計を表示する場合に満たすべき要件として、次のことを提案している。

- (1) IFRS 基準に従って認識し測定した金額からなる科目で構成される。
- (2) 当該小計を構成する科目を忠実に表現する方法で表示して名称を付し、当該小計を明瞭かつ理解可能とする。
- (3) 期間ごとの継続性がある。
- (4) IFRS 基準で要求している小計及び合計よりも目立つ示し方をしない。

3. 「非 GAAP 指標」の透明性

(1) 経営者業績指標の内容

本公開草案は、経営者業績指標（Management Performance Measure : MPM）について、企業が経営者業績指標の定義を満たす 1 つ又は複数の業績指標を提供する場合に、そうした指標に関する情報を財務諸表において開示するよう企業に要求することを提案している。ここで、本公開草案は、経営者業績指標は企業の財務業績の諸側面を財務諸表利用者に対して忠実に表現し、利用者の誤解を招かない明瞭かつ理解可能な方法で記述されているものでなければならないことを提案するとともに、収益及び費用の小計で次の 3 つの要件をすべて満たすものであるとすることを提案している。

- (1) 財務諸表の外での一般とのコミュニケーションにおいて使用されているもの。例えば、経営者による説明、プレスリリース又は投資家向け発表において使用している小計のみが、経営者業績指標の定義を満たす。
- (2) IFRS 基準が定めている合計又は小計を補完するもの
- (3) 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

本公開草案は、IFRS 基準が定めている小計で、経営者業績指標ではないものには次のものが含まれるとしている。したがって、これらについては、本公開草案が提案している経営者業績指標に関する開示の要求事項は適用されないとすることが提案されている。

- (1) 本公開草案で新たに加えることが提案されている 3 つの小計並びに純損益、その他の包括利益の合計額及び包括利益
- (2) 売上総損益（売上原価を控除後の収益）及び類似の小計

これらには、正味利息収益、正味報酬及び手数料収益、保険サービス損益、正味賃貸収益などが含まれる。

(3) 減価償却及び償却前の営業損益

IASB は、これを利息、税金、減価償却及び償却前の利益 (EBITDA) として規定すべきではないと結論を下している⁵。しかし、減価償却及び償却前の営業損益と同額の EBITDA 指標は経営者業績指標ではない (したがって、注記の対象とはならない。) としている。

(4) 継続事業からの純損益

(5) 法人所得税前純損益

また、本公開草案は、経営者業績指標を経営者業績指標は収益及び費用の小計であると提案している。したがって、上記に加えて他の財務指標 (通貨調整後の収益或使用資本利益率など) や非財務指標 (顧客維持率など) は経営者業績指標ではなく、提案している開示には含まれないとすることを提案している⁶。

なお、本公開草案は、企業が経営者業績指標を財務業績の計算書において表示することを禁止することは提案していない。しかし、IASB は財務業績の計算書における小計としての表示に関する要求事項を満たす経営者業績指標はほとんどない (few) であろうと予想している。IASB は、小計としての表示に関する要求事項を満たすためには、そうした小計は次のようなものでなければならないとしている。

- (1) 本公開草案で提案している営業、不可分の関連会社及び共同支配企業、投資及び財務の区分の構成に合致する。
- (2) 費用機能法又は費用性質法のいずれかを使用した営業区分における費用の分析の表示を混乱させない。

(3) IFRS 基準を適用して認識し測定した金額で構成されている。

これらに加え、本公開草案は、企業は、財務業績の計算書において経営者業績指標を表示するための列 (column) を使用してはならないことを提案している。

(2) 本公開草案における経営者業績指標に関する注記の提案内容

本公開草案は、企業は、経営者業績指標に関する情報を財務諸表の単一の注記において開示しなければならないことを提案している。加えて、当該注記には、経営者業績指標は企業の財務業績の一側面についての経営者の見方を提供するものであり、他の企業が提供している類似した表記を共有する指標と必ずしも比較可能ではないという記載を含めるとともに、それぞれの経営者業績指標について、企業は注記において次の事項を開示しなければならないことも提案している。

- (1) その経営者業績指標が業績についての経営者の見方を伝える理由の記述 (下記の説明を含む。)
 - ① その経営者業績指標がどのように計算されるのか (経営者業績指標を計算する際に適用している具体的な原則、基礎、慣行、ルール及び実務を説明する。)
 - ② その指標が企業の業績に関する有用な情報をどのように伝えるのか。
- (2) その経営者業績指標と本公開草案で提案している IFRS 基準が定めている小計で、経営者業績指標ではないものに含まれている最も

5 IASB は、当該指標が表す内容と EBITDA という略語の意味との間の差異に関して懸念した。これは、営業損益が、例えば、投資から生じる収益や持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業から生じる収益を含んでいないためである。

6 ただし、IASB は、経営者業績指標の計算にあたり、IFRS 基準に従って認識し測定した金額に基づく指標に限定するなどの具体的な制約を適用すべきかどうか検討したが、最終的に棄却し、本公開草案の提案には含まれていない。

直接的に比較可能な小計又は合計との調整表

(3) 上記(2)で要求している調整表において開示する各項目について、税効果及び非支配持分への影響

(4) 企業が上記(3)で要求している税効果をどのように算定したのか

本公開草案は、上記(3)で要求している税効果について、関連する課税法域における企業の当期税金及び繰延税金の合理的な比例配分に基づくか又はその状況においてより適切な配分を達成する他の方法によって算定しなければならないことを提案している。

本公開草案は、財務業績の計算書において表示される追加的な小計（本稿Ⅲ 2. (5) 参照）が、経営者業績指標の定義を満たす場合があるとしている。本公開草案は、そうした小計が当該定義を満たす場合には、企業は上記で要求しているすべての情報を開示しなければならないことを提案している。

4. 情報の分解の改善

(1) 営業費用のより良い分析

本公開草案は、営業区分に分類した費用の分析について、次のことを提案している。

(1) 企業は、純損益計算書の営業区分において、費用の性質（費用性質法）又は企業内における機能（費用機能法）のいずれかに基づく分類を用いた費用の分析を表示しなければならない。また、この分析は、財務諸表利用者に最も有用な情報を提供する方法を用いなければならない。

(2) 費用機能法を適用する企業は、売上原価を他の費用と区分して表示しなければならない。

(3) 本公開草案において表示することが要求されている純損益計算書上の科目を表示する場合を除き、営業区分に分類した費用の分析を費用性質法と費用機能法の組合せを使用して

提供してはならない。

(4) 営業区分に分類した費用の分析について費用機能法を用いて表示する企業は、単一の注記において費用性質法を用いた営業費用合計の分析も開示しなければならない。

上記に関し、本公開草案は、費用性質法及び費用機能法について次のように提案している。

(1) 費用性質法は、企業の活動を遂行するために消費されるインプットから生じる営業費用に関する情報（材料（原材料）、従業員（従業員給付）、設備（減価償却）又は無形資産（償却）に関連する費用に関する情報など）を、費用が事業の中での各機能にどのように配分されるのかを参照せずに、提供する。

(2) 費用機能法は、項目が関連する活動に応じて営業費用を配分し合算する。例えば、売上原価は機能による科目であり、企業の製造活動又は他の収益生成活動に関連する費用（原材料費、従業員給付費用、減価償却又は償却など）を合算する。

(2) 通例でない (unusual) 収益及び費用

本公開草案は、通例でない収益及び費用について、予測価値が限定的な収益及び費用であるとすることを提案している。また、収益及び費用は、種類及び金額が類似している収益又は費用が将来の数事業年度にわたり生じないであろうと予想することが合理的である場合に、予測価値が限定的であるとすることも提案している。

収益又は費用が通例でない収益及び費用に該当するかを判定するにあたり、本公開草案は、次を考慮することを提案している。

(1) 当該収益又は費用の種類と金額の両方を考慮しなければならない。

(2) ある収益又は費用の項目が金額において通例でないかどうかは、当該収益又は費用について将来の数事業年度において発生すると合

理的に予想される結果の範囲 (range) によって判定する。

- (3) 現在の価値で測定する項目の経常的な再測定から生じる収益及び費用は、通常は通例でないものとして分類されない。

上記の結果識別された通例でない収益及び費用について、本公開草案は、すべての通例でない収益及び費用を含んだ単一の注記において、次の事項を開示しなければならないことを提案している。

- (1) 当報告期間に認識した通例でない収益又は費用の各項目の金額
- (2) 当該項目を生じさせた取引又はその他の事象の説明的記述並びに種類及び金額が類似している収益又は費用が将来の数事業年度について生じないと見込まれる理由
- (3) 通例でない収益又は費用の項目が含まれている財務業績の計算書における科目名
- (4) 企業が純損益計算書に含めた費用の分析について費用機能法を用いて表示する場合は、含まれている費用の費用性質法を用いた分析
本公開草案は、開示に関して上記に加えて、次のことも提案している。

- 企業が通例でない収益及び費用に関する比較情報を開示する場合には、比較対象期間において通例でない収益及び費用の定義を満たした金額のみを通例でない収益及び費用として分類しなければならない。
- 企業の経営者業績指標に、通例でない収益及び費用の一部又は全部が含まれている場合に、企業はそれらの通例でない収益及び費用に関して要求されている情報を、企業が経営者業績指標に関する情報の開示に使用しているのと同じ注記において開示することができる。ただし、次のいずれかを行うことが条件となる。

- ① 経営者業績指標に関する注記に、通例でない収益及び費用について要求されている

情報のすべてを含める。

- ② 通例でない収益及び費用について要求されている情報のすべてを含んだ別個の注記を提供する。

5. キャッシュ・フロー計算書に関する提案

(1) 利息及び配当の表示方法の選択肢の廃止

本公開草案は、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」(以下「IAS 第7号」という。)を改訂し、IAS 第7号で現在認めている利息及び配当の表示の選択肢を削減し、企業が利息及び配当のキャッシュ・フローを【図表3】に示すように分類するよう要求することを提案している。

【図表3】本公開草案による利息及び配当のキャッシュ・フローの分類

キャッシュ・フロー項目	大半の企業	特定の企業 ^(a)
支払った利息	財務	会計方針の選択であり、考え得る場所は、関連する収益及び費用の純損益計算書における分類に応じて決まる。
受け取った利息	投資	
受け取った配当	投資	
支払った配当	財務	

(a) 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か又はリターンを主要な事業活動の過程で個別にかつ企業の他の資源とおおむね独立して生み出す資産に投資している企業

上記に加えて、本公開草案は、主要な事業活動の一部として顧客にファイナンスを提供しているか又は主要な事業の過程で個別にかつ企業が保有している他の資源とおおむね独立してリターンを生み出す資産に投資している企業につ

いて、次のキャッシュ・フローをそれぞれキャッシュ・フロー計算書の単一の区分（すなわち、営業、投資又は財務のいずれか）に分類しなければならないことも提案している。

(1) 受け取った配当（ただし、持分法で会計処理する関連会社及び共同支配企業から受け取った配当金は投資活動から生じるキャッシュ・フローとして分類しなければならない。）

(2) 支払った利息

(3) 受け取った利息

本公開草案は、上記を適用する際には、企業に対し、次のようにキャッシュ・フローに対応する収益又は費用の純損益計算書における区分を参照するよう提案している。

(1) 企業が関連する収益又は費用を純損益計算書の単一の区分に分類する場合には、企業は当該キャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書における対応する区分に分類する。

(2) 企業が関連する収益又は費用を純損益計算書の複数の区分に分類する場合には、企業は当該キャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書の対応する区分のうちの1つに分類する会計方針の選択を行う。

(2) 間接法の出発点

本公開草案は、間接法における営業活動から生じるキャッシュ・フローの算定について、IAS第7号を改訂し、報告の出発点を現行のIAS第7号で定める純損益に代えて営業損益と

することを提案している。

6. 発効日及び経過措置など

(1) 発効日及び経過措置

本公開草案は、その最終化の時期について提案していない。しかし、発効日については、最終化された本公開草案の公表日から18か月から24か月以後開始する事業年度に適用すること、及び早期適用は認められることを提案している。また、本公開草案はIAS第8号「表示の基礎、会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」⁷に従って遡及適用することを提案している。

なお、本公開草案の発効時にIAS第1号「財務諸表の表示」は廃止されることが提案されている。

(2) 適用初年度の期中財務報告における取扱い

本公開草案は、本公開草案の適用初年度において、本公開草案で追加することが提案されている小計などを期中財務報告書の中で提供する要約財務諸表において表示することを提案している⁸。

IV. おわりに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、本公開草案の提案内容について検討した上で、本公開草案に対し、意見発信を行う予定である。

7 本公開草案は、IAS第8号の表題を当該基準の修正案を反映するように修正することを提案している。

8 IAS第34号「期中財務報告」第10項では、「期中財務報告書の中で1組の要約財務諸表を公表する際には、その要約財務諸表には、少なくとも、直近の年次財務報告に掲記された見出し及び小計…（中略）…を含めなければならない。」とされており、適用初年度の要約財務諸表においてはこの要求事項を修正することを提案している。