

IASB 公開草案「全般的な表示及び開示」に対するコメント・レターの概要

ASBJ アシスタント・ディレクター みやじ てつし
宮治 哲司

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、国際会計基準審議会（IASB）から 2019 年 12 月に公表された公開草案（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。）に対して 2020 年 9 月にコメント・レターを送付している¹。

本公開草案の概要

IASB は、本公開草案で多岐にわたる提案を行っているが、その中でも主なものは次の 3 つである。

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

企業に対し、純損益計算書を営業、不可分の関連会社及び共同支配、投資並びに財務の区分に分類し、次の 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。

- 営業損益
- 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
- 財務及び法人所得税前純損益

本公開草案は次の事項も提案している。

- 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こと
- 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

2. 「非 GAAP 指標」の透明性

企業が経営者業績指標（Management Performance Measures）（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いい、以下「MPM」という。）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

企業が営業費用のより良い分析を提供すること及び IASB の提案する「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。

なお、本公開草案の概要については、「季刊会計基準」第 68 号「IASB 公開草案『全般的

1 コメント・レターの全文は <https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20200925.pdf>（日本語）及び https://www.asb.or.jp/en/wp-content/uploads/20200925_e.pdf（英語）をそれぞれ参照されたい。

な表示及び開示』の解説」も併せて参照されたい。

コメント・レターの概要

本公開草案の概要に記した主な提案に対する当委員会的主要なコメントは以下のとおりである。

1. 純損益計算書に新たに3つの新しい小計を表示することを要求する本公開草案の提案について、次の理由により反対している。
 - (1) 本公開草案が最終化された場合には、IFRS 基準を任意適用している我が国の企業がこれまで自らの財務業績の理解への目的適合性があると考えて表示してきた営業損益又は事業損益などの小計を純損益計算書に表示できなくなるおそれがあり、このことが、IASB が目指すものである財務報告におけるコミュニケーションの「改善」となるのか疑問を持っている。
 - (2) 営業損益を表示する目的を明らかにしたうえで、営業損益を直接的に定義すべきである。営業損益の有用性は、営業損益を表示する目的が明確であることによって担保されると考えている。また、残余の区分として定義された営業損益は財務諸表作成者及び利用者の双方にとって有用なものではないと考えている。そのため、本公開草案への対案として、仮にIASB がIFRS 基準に表示することが要求される小計を追加するならば、追加される小計は営業損益の1つのみでよいと考えているとするとともに、営業損益を表示する目的は企業が識別した主要な営業活動から、どれだけのリターンを生み出したのかを示すこととすべきということ及び、営業損益を「営業損益とは、企業が主要な営業活動であると識

別した活動に関連して純損益に含めて認識した収益及び費用をいう。」と定義することを提案する。

- (3) 持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業を「不可分なもの」及び「不可分でないもの」に区分するときの定義及びそれらの純損益に対する持分相当額の表示方法を検討する前に、持分法会計の性質を概念的に定めることが必要であると考えている。
2. MPM に関する本公開草案の提案について、次の内容を記載している。
 - (1) 定義及び開示の対象となる範囲が不明確であり、IASB が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収益及び費用の小計のすべてがMPM になることを意図しているのであれば、そのような提案は支持できないと考えている。
 - (2) MPM を「IFRS 基準により定義される小計では適切に財務業績を表すことができないと企業が判断した場合に、調整を条件に表示することを認める業績指標」と定義すべきと考える。また、MPM とする項目は、IFRS 基準の認識及び測定 of 要求事項に従い算定された指標に限定すべきであると考えている。
 - (3) MPM が本公開草案で提案されている定義のとおり、「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」ものであるならば、MPM は財務業績の計算書の本表において表示すべきである。本公開草案の提案のようにMPM が注記される場合には、MPM が、財務業績の計算書において表示されるIFRS が定義する小計よりもその有用性が劣るとの誤解を与える可能性があることを懸念する。
3. 「通例でない収益及び費用」に関する本公

開草案の提案について、次の内容を記載している。

- (1) 通例でない収益及び費用に関する情報は、そのような収益及び費用に該当しない収益及び費用、すなわち、将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価に資する利益を財務諸表利用者が理解するために有用であると考えている。そのため、通例でない収益及び費用の表示及び開示に関する IASB の試みは理解できる。
- (2) しかし、「通例でない収益及び費用」を適切に定義できるとは思わないため、本公開草案が提案するような「通例でない収益及び費用」の定義は行うべきではなく、「通例でない収益及び費用」の開示に関しては要求すべきではないと考える。むしろ、IASB は企業が必要と判断した場合に追加的な開示を行うことで、適正な表示を達成することが求められることを強調すべきと考える。

その他の主なコメントは以下のとおりである。

1. 仮に本公開草案の提案する財務区分を導入することとした場合には、本公開草案で提案されているその他の負債に係る利息収益及び利息費用を財務区分の範囲に含めるべきではないと考える。企業の営業活動に供している負債に係る利息費用について、「企業の財務に関連した負債から生じる費用」に分類すべきではなく、このような費用は営業区分に分類すべきである。
2. 包括利益を表示する計算書でリサイクリングされる項目とリサイクリングされない項目に区分することでその他の包括利益に含めた金額の理解可能性を高めようという本公開草案の提案の意図は理解できるが、OCI はすべてリサイクリングされるべきであると考えており、IASB が将来的に純損益を定義すること及びリサイクリングされない項目をなくすことを期待する。
3. 例えば本公開草案の次の提案は費用対効果を満たさないと考えている。
 - (1) IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」を適用して純損益に含めた為替差額を、当該為替差額を生じさせた項目から生じる収益及び費用と同じ純損益計算書の区分に分類すること
 - (2) MPM と、最も直接的に比較可能な小計又は合計との調整表における、関連する税効果及び非支配持分の影響を開示すること
4. 例えば、各国の規制当局により流動性についてモニタリングされており、その結果が公表されている金融機関についてキャッシュ・フロー計算書の作成を要求しない可能性又は貸借対照表の表示と同様の柔軟性を与えることを検討すべきであると考えている。
5. 本公開草案を含む IASB の取組みの結果と、米国会計基準における要求事項が最終的に整合するものとなることが望ましいと考えており、IASB と米国会計基準審議会 (FASB) が緊密に連携して各々の会計基準の開発を行うことを期待する。