

## 国際関連情報 IASB 情報

# IASB フィードバック文書「適用後レビュー：IFRS 第8号事業セグメント」について

研究員 まつ お ひろたか  
松尾 洋孝

## 1. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2013年7月18日にフィードバック文書「適用後レビュー：IFRS 第8号事業セグメント」を公表した。適用後レビューは、新基準を導入して2年を経過した後、その新基準が当初想定したとおり適用されているかどうかを確認し、より高品質な会計基準の開発につなげるために実施される。IFRS 第8号「事業セグメント」に関して、2012年第1四半期からこの適用後レビューが実施されており、今回公表されたフィードバック文書はその概要を取りまとめたものになる。

本稿では、フィードバック文書の概要について解説するが、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ておく。

## 2. 適用後レビューとは

冒頭にも記載をしたが、適用後レビューとは、IFRS 財団のデュー・プロセス・ハンドブックにおける基準設定プロセスに関する6つのステージの1つであり、基準開発時に議論が

あった重要な論点の評価や、予想外のコストが生じている等の適用上の問題点の有無について確認を行い、解決策を検討するための枠組みである。具体的にはIFRS 財団のデュー・プロセス・ハンドブック第52項、53項に以下の記載がなされている。

### 【ステージ6：基準公表後の手続】

52. 基準の公表後、IASB メンバーとスタッフは、実務上の適用に関連する予測していなかった問題点及び規定の潜在的な影響を把握するため、他の基準設定主体を含む利害関係者と定期的な会議を開く。IFRS 財団は、基準の適用における整合性を確保するための教育活動も推進していく。

53. IASB は、新たな IFRS 又は大幅な修正のそれぞれについて、適用後のレビューを実施する。これは、通常、新たな要求事項が強制となって適用されてから2年後に行う。こうしたレビューは、通常、基準等の開発中に議論がある点として識別された重要な論点と、予想外のコスト又は直面している適用上の問題点に限定される。レビューは、次のことにより促される場合もある。

- 財務報告を行う環境及び規制法規の変更
- 基準の品質に関する IFRS 諮問会議、IFRS 解釈指針委員会、基準設定主体及び関係者の

## コメント

このレビューは、IASBの審議事項に項目を追加する結果となる場合もある。IASBは、IFRS又は修正の導入期間を通じて、非公式な協議を継続することもある。

### 3. IFRS 第8号の概要

ここで、今回適用後レビューの対象となったIFRS第8号「事業セグメント」について簡単に解説を行う。

IFRS第8号は、その基本原則を、企業が従事する事業活動、及び企業が事業を行っている経済環境の性質や財務的な影響を、財務諸表の利用者が評価できるように、企業は情報を開示しなければならないと定めている。

## 【コンバージェンス・プロジェクト】

IFRS第8号は、IFRSと米国の一般に公正妥当と認められた会計原則（US GAAP）の間の差異を削減したコンバージェンス・プロジェクトの一項目として、2002年から検討が開始され、2006年に公表された基準である。

具体的に、コンバージェンス・プロジェクトの中では、IAS第14号「セグメント別報告」とSFAS第131号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」の違いを特定し、検討が行われた。IAS第14号は、企業の財務諸表を関連した製品及びサービス並びに地域に基づいたセグメントに分解することを要求していた。これに対して、SFAS第131号の要求は、経営者が事業について意思決定をするために使用する事業の単位についての情報に着目して、経営が企業に関係する方法を基礎としていた。フィードバック文書には、主な相違点として以下の3点が記載されている。

	SFAS 第131号	IAS 第14号
報告セグメントの特定に関する基礎	最高経営意思決定者により使用される、内部報告セグメントに基づき分類する。	顧客に提供した製品及びサービスに基づいたセグメント、及び地域に基づいたセグメントに分類する。
開示要求に関する測定基礎	最高経営意思決定者に報告される基礎に基づき測定される。	グループの財務諸表作成のため準拠したIFRSに基づき測定される。
財務諸表との一貫性	報告される項目は定義されておらず、説明が求められる。	報告される項目は定義されている。

コンバージェンス・プロジェクトにおける審議の結果、経営者が事業について意思決定するために使用する事業の単位を基礎とする手法、いわゆるマネジメント・アプローチが採用された。これは、財務諸表利用者が企業を経営者の視点で見られることを可能にする、報告されるセグメントの数が増加し、より多くの情報の提供に繋がる可能性がある、企業が比較的小さい追加費用で外部報告用のセグメント情報を適時に提

供できるようになる、といった点に着目した結果である。具体的には、IAS第14号から主に以下の点に関して変更が行われ、IFRS第8号の開発に至っている。

## 【IFRS 第8号の特徴】

### ➤ 報告セグメントの特定に関する基礎

IAS第14号は、2組のセグメントの識別を要求していた。一方は製品及びサービス、もう

一方は地域別である。IAS 第 14 号において、一方を主要セグメント、他方を補足的セグメントと考えていた。

これに対して、IFRS 第 8 号では、基準の要求する情報は、経営者が事業活動の意思決定に使用する企業の構成単位に関する情報を基礎としている。企業の最高経営意思決定者がセグメントに資源を配分し業績を評価するために、定期的に検討される内部報告を基礎とした事業セグメントの識別を要求している。

▶ 開示要求に関する測定基礎

IAS 第 14 号は、連結財務諸表を作成、表示するときに採用された会計方針と一致する方法で準備されたセグメント情報を要求していた。

これに対して、IFRS 第 8 号では、各事業セグメントに対して資源を配分し、その業績を評価する目的で最高経営意思決定者に報告された測定値に基づいた金額の開示を要求している。

▶ 財務諸表との一貫性

IAS 第 14 号は、企業の主要セグメントに関する情報の特定項目の開示を企業に要求していた。また、セグメント収益、セグメント費用、セグメント純損益、セグメント資産及びセグメント負債を定義していた。

これに対して、IFRS 第 8 号は、IAS 第 14 号で定義していたセグメント収益等の項目に関しては定義を行わず、各報告セグメントにおいて、セグメントの損益、資産及び負債が測定される方法の説明を要求している。

【IFRS 第 8 号導入時に特定された便益及び短所】

便 益	
▶	US GAAP とのコンバージェンスが達成される。
▶	経営者が意思決定をするために使用する事業の単位の導入により、財務諸表利用者が将来キャッシュ・フローの予測を行う上で、より有用な情報の提供に繋がる可能性がある。
▶	経営者が重要と考えるリスクがハイライトされる。
▶	経営者への報告に用いられた情報が利用される結果、入手可能な情報が増加し、より有用な情報の提供に繋がる可能性がある。
短 所	
▶	企業ごとに内部の組織構造は異なり、報告されるセグメントに一貫性がなくなる。
▶	頻繁な組織再編の結果、趨勢に関する情報が失われる。
▶	IFRS 第 8 号では地域別情報に関する開示が要求されておらず、地域別分析が不可能となる可能性がある。
▶	IFRS 第 8 号では、経営者への報告に用いられた測定値が使用され、IFRS に準拠しない測定基礎が使用される場合、理解可能性が低下する可能性がある。

4. 適用後レビューの実施

IFRS 第 8 号に関する実際の適用後レビューは以下のように実施された。

2012 年第 1 四半期	IFRS 第 8 号の適用後レビューを行うに当たり、その目的と範囲を明確にするための予備的アウトリーチを開始。
2012 年 7 月	情報要請の公表。
2012 年 7 月～	関係者との協議及び学術論文の

11月	レビュー。
2012年11月	情報要請締め切り。 62件のコメントを受領。
2013年1月	コメント分析、実施したアウトリーチの要約、学術論文のレビュー結果をIASBボードに報告。
2013年4月	デュー・プロセス監視委員会による情報の受領、及び適用後レビュー手続の確認。
2013年4月	IASBによる、適用後レビューのフィードバックの要約及び手続の検討及び承認。
2013年7月	IASBからフィードバック文書の公表。

#### 【情報要請】

情報要請を通じて受領したコメントは62件であり、以下の内訳となっている。

地域別	コメント数	割合
ヨーロッパ	33	53%
アジア・オセアニア	11	18%
グローバル	7	11%
ラテンアメリカ	5	8%
北アメリカ	4	7%
アフリカ	2	3%
合計	62	100%

#### 【アウトリーチ】

アウトリーチは世界各地で実施し、合計36回行われた。うち17回は、主たる利用者である投資家を対象としたアウトリーチであり、各種投資家団体機関からコメントを幅広く集めた。

#### 【学術論文】

学術論文のレビューに関して、以下の30編の論文が対象となった。

論文のタイプ	
公表された論文	5
ワーキングペーパー	15
その他	10
合計	30

## 5. 総括

適用後レビューの結果として得られた発見事項は、その多くが基準を発行した当初IASBが想定していたものであった。マネジメント・アプローチは、経営者と投資家とのコミュニケーションをより容易にし、かつ、IFRS第8号導入に関する追加コストは低いものであった。

財務諸表作成者は、基準は有効に機能していると回答し、監査人、会計基準設定主体及び規制当局もこの基準を一般的に支持しているが、いくつか適用上の改善点を指摘している。投資家の見解は分かれており、マネジメント・アプローチを支持する投資家がいる一方、セグメントの分類方法に懸念を示し、実際の企業構造の理解を困難にするケースや、損失が生じている活動が隠れてしまうケースを指摘している。

こうした発見事項を受けて、IASBは、新基準を導入したことによる便益は、概ね当初想定していたとおりであり、新基準は財務報告の品質の向上に貢献していると結論づけた。

ただし、IFRS第8号に基づいたセグメント情報に関して、一部の関係者から懸念が示されていることも事実であり、こうした問題はフィードバック文書において一覧としてまとめられている（「6. 補足：潜在的な改善エリア」参照）。そして、ここで取りまとめた問題点が、

IFRS 第 8 号の改善にすぐに結び付くものではないが、今後さらなるリサーチが行われ、将来的に IASB のアジェンダとして取り上げられる可能性があるとしている。

## 6. 補足：潜在的な改善エリア

報告された問題点	関係者からの提案
<b>適用ガイダンスに関するリクエスト</b>	
<p>▶ 「最高経営意思決定者」の概念は混乱させるものであり、また現在有効ではない。さらに、最高経営意思決定者の特定が実務上困難なケースがある。</p>	<p>▶ ガイダンスを提供する、若しくは IAS 第 24 号で定義されている経営幹部 (key management personnel)、あるいは概念フレームワークで使用されている統治機関 (governing board) といった用語に置き換える提案が行われている。この点に関して、経営幹部には、非常勤役員が含まれ、意思決定機能とは必ずしも整合しないことを認識している。</p>
<p>▶ 財務諸表作成者の一部は、どのように調整表を作成すればよいか正確に理解していない。また、投資家の中には、調整表の理解が困難であると主張する人もいる。</p>	<p>▶ 規制当局及び財務諸表作成者の一部からは、調整表の例示を含む適用ガイダンスの作成の提案が行われている。</p>
<b>開示に関するリクエスト</b>	
<p>▶ セグメントの基礎に変更が生じた場合、投資家にとって有用な情報である、趨勢に関する情報が失われる。</p>	<p>▶ 投資家からは、組織再編が行われた場合、3 年～5 年程度の比較情報を開示する提案が行われている。</p>
<p>▶ 多くの会社において、営業成果 (operating result)、営業キャッシュ・フローに関して異なる定義に従っており、企業間の比較を困難にしている。また、投資家の一部は、必要な小計が区分して開示されていないと指摘している。</p>	<p>▶ 投資家は、営業成果、又はキャッシュ・フロー等に関する計算するため、定義された項目について開示することを要求している。また、関係者の一部からは、IFRS に準拠していない小計について、「調整 (adjusted)」といった名称を各項目につける提案が行われている。</p>
<p>▶ 投資家の一部は、営業セグメントが適切に区分されておらず、情報の有用性が低下していると考えている。また、財務諸表作成者の一部は、集約に関するガイダンスは適用が困難であると指摘している。</p>	<p>▶ 同様の経済的特徴を有する性質に関するガイダンスを提供する、また、財務諸表作成者が営業セグメントの集約に関して、より一貫性のある適用がなされるよう量的重要性の基準の再検討を行う提案が行われている。</p>
<p>▶ 投資家の一部は、調整額の合計が、個々のセグメントにどのように関連しているか理解が困難であると指摘している。</p>	<p>▶ 多くの投資家は、調整は各セグメント間で行われるべきだと考える。ただし、費用の配賦が機械的に行われない場合、費用の配賦に関して懸念を有している。</p>