

IASB、公開草案「全般的な表示及び開示」を公表

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」（以下「本公開草案」という）を公表した。本公開草案は、業績報告の改善を求める財務諸表利用者の強い要望を踏まえ、審議を重ねた結果として公表されたものである。

本公開草案に対するコメント期限は、2020年6月30日である。



ポイント

本公開草案は、IAS第1号「財務諸表の表示」を新たな基準に置き換えることを提案している。本公開草案の主な提案は以下の通りである。

【純損益計算書の構造】

- 純損益計算書において、営業損益等の小計を表示することを求める。
- 純損益計算書において、収益及び費用を営業、投資、財務等の区分に分けて表示することを求める。
- 持分法適用投資を企業の主たる事業活動と不可分なものとは不可分ではないものに分類し、これらの投資に係る収益及び費用を区分して表示することを求める。

【集約と分解表示】

- 財務諸表で表示する項目の集約及び分解表示の原則や指針を導入し、特に「その他」のような項目を表示する際の指針を示す。
- 通例でない（同じような種類及び金額の収益及び費用が今後数年間に発生しないことが合理的に予測され、予測価値が乏しい）収益又は費用に関する情報を注記で開示することを求める。

【経営者業績指標】

- 経営者が定義した業績指標（経営者業績指標）を、財務諸表利用者との公のコミュニケーションにおいて財務諸表外で用いている企業は、IFRS基準が定義する小計又は合計との調整表を注記で開示することを求める。

【キャッシュ・フロー計算書】

- 営業活動から生じるキャッシュ・フローを間接法により表示する場合の調整の出発点を、新たに表示が要求されることになる小計である営業損益に変更する。
- 利息及び配当金の表示において認められている選択肢を削減する。

I. 本公開草案の背景

本公開草案は、企業の業績報告における比較可能性及び透明性に対する財務諸表利用者の懸念に応えるためにIASBが進めてきた「基本財務諸表」プロジェクトによる検討を踏まえて公表されたものである。

2015年のアジェンダ協議を経て、財務報告におけるコミュニケーションの改善 (better communication in financial reporting) を促進するものとして、IASBは当プロジェクトを優先的なプロジェクトとして扱ってきた。

II. 本公開草案の概要

(1) 純損益計算書の構造

背景

プロジェクトの過程で以下の課題が識別された。

- IAS第1号「財務諸表の表示」では、純損益計算書において「収益 (Revenue)」及び「純損益」の表示は求められているものの、特定の段階利益の表示は求められていない。その結果、同業他社間でも純損益計算書の構造や表示項目にばらつきが生じており、投資家が企業間の業績を比較することを難しくしている。
- 例えば、多くの企業は「営業損益」という小計を表示しているが、現行基準は「営業損益」を定義していない。多くの投資家は将来キャッシュ・フローを測定する際にこの「営業損益」を用いているが、企業ごとに「営業損益」の計算方法は異なる。
- 関連会社及びジョイント・ベンチャーの持分法投資損益を営業損益に含めて計算している企業と営業損益に含めずに計算している企業がある。このような判断の相違の背景は必ずしも明らかではないことから、投資家の財務諸表分析を困難かつ時間がかかるものになっている。

本公開草案における提案

本公開草案は、現行基準と同様、財務業績の計算書を、単一の純損益及びその他の包括利益計算書もしくは、独立の純損益計算書及び包括利益計算書 (純損益から開始する) を用いて表示することを提案している (本公開草案 第13項)。

また、本公開草案は、比較可能性を高めるために以下の小計を定義し、純損益計算書に表示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な関連会社及びジョイント・ベンチャーの収益及び費用
- 財務及び法人所得税前損益


加えて、本公開草案は、これらの小計を表示するにあたり、純損益計算書において収益及び費用を次の区分に分類して表示することを提案している。

- 営業
- 不可分な関連会社及びジョイント・ベンチャー
- 投資
- 財務

その結果、純損益計算書は、例えば、次のように表示される（本公開草案の設例に基づき作成）。

収益 (Revenue)	335,000		
売上原価	(219,900)		
売上総利益	115,100	○	営業
その他の収益	4,100		
販売費	(27,350)		
研究開発費	(22,400)		
一般管理費	(25,060)		
売掛金の減損損失	(3,800)		
営業利益	40,590	○	
不可分な関連会社及びジョイント・ベンチャーの持分法投資損益	2,000		
不可分な関連会社及びジョイント・ベンチャーの売却益	2,200		
営業利益並びに不可分な関連会社及びジョイント・ベンチャーの収益及び費用	44,790	○	
不可分でない関連会社及びジョイント・ベンチャーの持分法投資損益	1,000		投資
配当収益	3,210		
財務及び法人所得税前利益	49,000	○	
財務活動による費用	(4,500)		財務
引当金に係る割引の振戻しによる費用	(2,500)		
税引前利益	42,000	○	
法人所得税	(10,500)		
継続事業からの純利益	31,500	○	
非継続事業からの純損失	(5,500)		
当期純利益	26,000	○	

 : 新たに定義された小計

 : 新たに設定された区分

○ : 経営者業績指標との調整対象になりうる項目（(3) 経営者業績指標 (MPMs) を参照）

本公開草案は、純損益計算書の小計に関連して、以下の事項を提案している。

- 営業区分

企業の主たる事業活動から生じる収益及び費用を分類する。また、他の区分に分類されなかったすべての収益及び費用も営業区分に分類する（本公開草案 第46項）。

- 不可分な（integral）関連会社及びジョイント・ベンチャー区分

企業は、持分法を適用する関連会社及びジョイント・ベンチャーの当初認識を行った時点で、当該関連会社及びジョイント・ベンチャーを企業の主たる事業活動と「不可分な（integral）」ものと「不可分でない（non-integral）」ものに分類する（IFRS第12号改訂案 第20A項）。

純損益計算書において、「不可分な関連会社及びジョイント・ベンチャー」からの収益及び費用は、独立の区分で表示する（本公開草案 第53項）。

持分法を適用する関連会社及びジョイント・ベンチャーの当初認識後は、企業と当該関連会社及びジョイント・ベンチャーとの関係が変化したときにのみ、不可分か否かの分類を変更する（IFRS第12号改訂案 第20B項）。分類の変更を行った場合には、企業との関係がどのように変化したか、及びその金額を開示する（IFRS第12号改訂案 第20C項）。

不可分な関連会社及びジョイント・ベンチャーは、企業の主たる事業活動と不可分であることから、個別にかつ、企業が保有する他の資源から概ね独立したリターンを生み出さない、持分法で会計処理される関連会社及びジョイント・ベンチャーをいう（本公開草案 付録A 定義）。

持分法を適用する関連会社及びジョイント・ベンチャーが企業の主たる事業活動と不可分であるか否かは、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」に新たに加えられる指針に従い、すべての事実及び状況を考慮して評価する。

企業と関連会社又はジョイント・ベンチャーが重要な相互依存関係を有することは、当該関連会社又はジョイント・ベンチャーが企業の主たる事業活動と不可分であることを示唆する。例えば、企業と関連会社又はジョイント・ベンチャーが次のような関係にある場合に、重要な相互依存関係が存在する（IFRS第12号改訂案 第20D項）。

- 不可分な事業分野を共有している。
- 社名やブランド名を共有している。
- 重要な取引関係（サプライヤー、顧客）を有している。

企業はIFRS第12号第20項に従って持分法を適用する関連会社及びジョイント・ベンチャーの開示を行う際に、不可分な関連会社及びジョイント・ベンチャーと不可分でない関連会社及びジョイント・ベンチャーを区分して注記する（IFRS第12号改訂案 第20E項）。

また、持分法を適用する関連会社又はジョイント・ベンチャーが企業の主たる事業活動にとって不可分か否かを決定するにあたって行った重要な判断及び仮定についての情報を開示する（IFRS第12号改訂案 第7項(d)）。

● 投資区分

次の項目を分類する（本公開草案 第47項）。

- 投資（不可分でない関連会社及びジョイント・ベンチャーを含む）から生じた収益及び費用
- 投資から収益及び費用を生じさせるために生じた追加費用（投資が行われていなかったら発生しなかったであろう費用）

当該規定は、投資からのリターン、すなわち、個別にかつ、企業が保有する他の資源から概ね独立してリターンを生み出す資産からの収益及び費用を分類することを目的とする（本公開草案 第47項）。

ただし、上記のうち、企業の主たる事業活動から生じた収益及び費用は、営業に区分する（本公開草案 第48項）。

● 財務区分

次の項目を分類する（本公開草案 第49項）。

- 現金及び現金同等物から生じる収益及び費用
- 財務活動から生じた負債に係る収益及び費用
- その他の負債から生じた利息収益及び費用

ただし、主たる業務としてファイナンスの提供を行っている企業は、会計方針として、次のいずれかを営業に区分する（本公開草案 第51項）。

- 財務活動及び現金同等物から生じる収益及び費用のうち、顧客へのファイナンスの提供に関連するもの
- 財務活動及び現金同等物から生じるすべての収益及び費用

また、次の項目は、財務区分ではなく、営業区分に分類する（本公開草案 第52項）。

- 金融資産（個別にかつ、企業が保有する他の資源から概ね独立してリターンを生み出すもの）への投資を主たる業務の一環として行っている場合、現金及び現金同等物から生じるすべての収益及び費用
- IFRS第9号「金融商品」によって認識された、配当性を有する投資契約から生じた負債からの収益及び費用
- IFRS第17号「保険契約」によって純損益に含めた保険金融収益及び費用

● その他

IAS第21号「外国為替レート変動の影響」から生じた純損益に含まれる為替差額を為替差額が生じた項目からの収益及び費用と同じ区分に表示する（本公開草案 第56項）。

例えば、通常の信用条件を有する買掛金から生じた為替差損益は、通常、営業区分に分類される。一方、企業が発行した負債性金融商品から生じた為替差損益は、通常、財務活動に区分される（本公開草案 B39項）。

(2) 集約と分解表示

集約と分解表示に関して、主に以下の提案が行われている。

- ① 集約及び分解表示のための原則や指針を導入する。
- ② 営業費用の分析に関する要求事項を修正する。
- ③ 通例でない収益及び費用に関する注記を導入する。

① 集約及び分解表示のための原則や指針の導入

背景

プロジェクトの過程で以下の課題が識別された。

- 財務諸表において、十分な分解表示が行われていないケースがある。
- 例えば、「その他」の費用として多額の費用が計上され、この内訳に関して何も追加的な開示が行われていないケースがある。

本公開草案における提案

本公開草案は、集約及び分解表示のための原則や指針について以下のように提案している。

基本財務諸表の表示科目及び注記の開示項目を次のように決定する（本公開草案 B6 項）。

1. 個々の取引又は他の事象から生じる資産、負債、資本、収益及び費用を識別する。
2. 共通の特徴に基づいてグループに分類し、基本財務諸表において少なくとも1つの特徴を共有する表示項目とする。
3. 上記の表示項目が複数の重要な項目を含む場合は、追加的な特徴に基づき重要な項目を注記で開示する。

異質な項目の集約にあたっては次の事項を考慮する（本公開草案 第27項及び第28項）。

- 「その他」のような内訳を説明しない名称を追加的情報なしで使用する場合には、当該項目を忠実に表現しているとは言えない。

集約された項目が忠実な表現となるためには、

- 重要性がない項目を、類似の性質を有しており、集約後の項目の名称が、それらの項目の性質の忠実な表現となる別の項目と集約する。
- 異質な項目であるものの、異質な項目と集約したことを忠実に表現できる、別の項目と集約する。
- 上記により表示される項目がその科目を忠実に表現しない場合、注記において当該科目に含まれている項目に関して記載する。例えば、その項目がいくつかの無関係の少額の項目により構成されていることや、その中で最も大きい項目の性質及び金額に関する情報を注記する。

② 営業費用の分析に関する要求事項の修正

背景

プロジェクトの過程で以下の課題が識別された。

- 現行基準は、営業費用を次のいずれかの方法から、信頼性が高く目的適合性がより高い方法を選択し、分析することを求めている（現行IAS第1号第99項）。
 - 費用性質法…費用をその性質に従って集約し（例えば、減価償却費、材料仕入高、運送費、従業員給付、広告費）、各機能（売上原価、販売費及び一般管理費等）への配分は行わない
 - 費用機能法…費用をその機能に従って、売上原価や販売費及び一般管理費等として配分する。費用機能法を採用する場合、減価償却費、償却費、従業員給付費用などの費用の内容について追加情報の開示が求められている（現行IAS第1号第104項）
- しかし、最も有用な情報を提供する方法を企業が選択していない場合がある。また、費用性質法と費用機能法の折衷的な方法で営業費用を表示している企業もある。
- また、営業費用の分析を純損益計算書ではなく注記で開示することも認めている（現行IAS第1号第100項）ため、純損益計算書において営業費用の分析を行っていない企業もある。
- 費用性質法に基づく情報は財務諸表利用者による将来予測に有用であるため、全ての企業が注記により開示すべきと考える投資家もいる。

本公開草案における提案

本公開草案は、営業費用の分析について以下のように提案している。

営業費用の分析を注記で開示することを認めず、純損益計算書の営業区分で表示する（本公開草案 第67項）。

企業が次の事項を考慮して最も有用な情報を提供する営業費用の分析方法を決定する（本公開草案 B45項）。

- 企業の収益性に関して費用機能法と費用性質法のどちらが財務諸表利用者にも最も有用な情報を提供するか
- 費用機能法と費用性質法のどちらが事業管理や経営者による内部報告と整合するか
- 同業他社が費用機能法と費用性質法のどちらを選択しているか
- 費用機能法が選択された場合に、売上原価、販売費及び一般管理費などへの機能別配分が恣意的なものとなり、十分に忠実な表現を提供しないことにならないか

純損益計算書において費用機能法により営業費用を分析する企業は、費用性質法を用いた営業費用の内訳を注記で開示する。当該注記において、機能別の費用（売上原価、販売費及び一般管理費等）を性質別に分析することは求められていない（本公開草案第72項及びB48項）。

③ 通例でない収益及び費用に関する注記の導入

背景

プロジェクトの過程で以下の課題が識別された。

- 近い将来に発生することが見込まれない（通例でない）収益及び費用に関する情報は、企業の将来キャッシュ・フローを予測する上で有用であると多くの投資家は考えている。しかし、現行基準はそのような情報の開示を明示的には求めていない。
- 多くの企業は通例でない費用等に関する情報を開示している。また、一部の企業は通例でない収益に関する情報を開示している。しかしながら、企業ごとにこれらの情報の開示の方法にはかなりのばらつきがあり、また、どのようにして「通例でない」項目を識別したのか、また、それらの項目が「通例でない」と判断された理由が不明確であるケースも多い。
- 2017年に公表された「開示原則」のディスカッションペーパーに対してコメントした多くの投資家は、通例でない項目に関する開示要求をIASBが開発することを支持した。

本公開草案における提案

本公開草案は、通例でない収益及び費用について以下のように提案している。

通例でない収益及び費用を注記で開示する。この開示を行うことによって、財務諸表の利用者が、継続して発生しないであろう収益及び費用を識別し、企業の将来キャッシュ・フローを予測する際にこれらを分けて分析できるようになる（本公開草案 BC124項）。

通例でない収益及び費用とは、その予測価値が限定的であるものをいう。同じような種類及び金額の収益及び費用が今後数年間に発生しないことが合理的に予想できる場合、当該収益及び費用の予測価値は限定的となる（本公開草案 第100項）。なお、現在価値で測定される項目の経常的な再測定から生じる収益及び費用は一般的には通例でない収益及び費用に分類されない（本公開草案 第102項）。

例えば、工場の火災によって生じた減損損失は、通常、通例でない費用として分類される。これは、同様の費用が今後数年間に発生しないことが合理的に予想できるためである（本公開草案 B68項）。

また、合理的に予想される金額を上回る訴訟費用が、特定の訴訟によって単一の報告期間に生じた場合、今後数年間の訴訟費用が同様の金額となることは予想されないのであれば、当該費用を通例でない費用として取扱う。これは、上記の高額な訴訟費用は、将来の訴訟費用の予測に有用でないためである（本公開草案 B69項）。

すべての通例でない収益及び費用について、単一の注記において次の事項を開示する（本公開草案 第101項）。

- 報告期間に認識された通例でない収益及び費用のそれぞれの金額
- それらの項目を生じさせる取引もしくは他の事象の説明的記述及び同じような種類及び金額の収益及び費用が今後数年間に発生しないと予想される理由
- 純損益計算書において費用機能法により費用を表示している場合、通例でない項目が含まれる費用の費用性質法による分析

④ その他

本公開草案は、上記以外に情報の集約と分解表示に関して以下の事項を提案している。

- 基本財務諸表及び注記の役割を明確化し、特定の財務情報を基本財務諸表で表示すべきか、注記で開示すべきか判断する上での指針を示す（本公開草案 第20項、第21項、第22項）。
- 独立掲記項目を追加（例えば、財政状態計算書における、不可分な関連会社及びジョイント・ベンチャーへの投資、不可分でない関連会社及びジョイント・ベンチャーへの投資、のれん）する（本公開草案 第82項）。

(3) 経営者業績指標（MPMs）

背景

多くの企業は経営者が定義した業績指標（経営者業績指標（Management Performance Measures (MPMs)））を投資家とのコミュニケーションにおいて用いている。投資家は次の理由からこれらの業績指標は有用なものであると考えている。

- 経営者が企業の業績をどのようにとらえているのかを示す
- 企業がどのように経営されているのかを示す
- 業績の持続可能性を示す

しかしながら、このような経営者業績指標に関する開示について、投資家は懸念を示している。例えば、次のような点は必ずしも明確に開示されているわけではない。

- 経営者業績指標がどのように計算されたか
- なぜその経営者業績指標が当該企業の業績を示していると経営者が考えているか
- 経営者業績指標はIFRS基準が定義した利益とどのように調整できるか
- 経営者業績指標を計算するために行われた調整の税金及び非支配持分への影響（投資家は調整後1株当たり利益を独自に計算する際にこれらの情報を必要とする）

本公開草案における提案

本公開草案は、経営者業績指標について以下のように提案している。

経営者業績指標を収益及び費用の小計のうち、以下のすべてを満たすものと定義する（本公開草案 第103項）。

- 財務諸表利用者との公のコミュニケーションにおいて、財務諸表外で使用される
- IFRS基準で規定される合計や小計を補完する
- 企業の財務業績の一側面について経営者の見解を示す

経営者業績指標は、収益及び費用の小計に限定される。このため、他の財務指標（使用資本利用率（ROCE）など）及び非財務指標（顧客維持率など）は含まない（本公開草案 BC154）。

なお、経営者業績指標は、IFRS基準に準拠して認識及び測定された収益及び費用以外の収益及び費用を用いて計算される場合がある。本公開草案は、IFRS基準に準拠して認識及び測定されていない収益及び費用を用いて計算された経営者業績指標の利用を制限するものではない（本公開草案 BC155）。

経営者業績指標は、注記において別個の調整表として、例えば以下の通り開示される。

調整後営業利益（経営者業績指標）	52,870	税金	非支配持分
X国におけるリストラクチャリング費用	(5,400)	900	(1,020)
収益の調整	(6,200)	1,550	-
営業利益（IFRS基準で規定される小計又は合計）	41,270		

経営者業績指標との調整対象となるIFRS基準に規定される小計又は合計には、(1)の記載例で示した純損益計算書の小計又は合計に加え、以下のものが含まれる（本公開草案第104項）。

- 減価償却費及び償却費控除前営業損益（EBITDAに類似）
- その他の包括利益の合計
- 当期の包括利益（純損益とその他の包括利益の合計額）

本公開草案は、企業の財務業績を理解するために目的適合性がある場合は、追加的な小計を財務業績の計算書で表示することを認めている（本公開草案 第42項）。この点、経営者業績指標も当該小計として財務業績の計算書で表示されることがある（本公開草案 第109項）。当該小計が経営者業績指標の定義を満たす場合は、上記の調整等などの注記を開示することが求められる（本公開草案 B81項）。

(4) キャッシュ・フロー計算書

背景

プロジェクトの過程で以下の課題が識別された。

- キャッシュ・フロー計算書の表示に関して、同業他社間でも実務にばらつきがみられ、比較可能性が損なわれている。
 - 間接法のキャッシュ・フロー計算書の出発点として、当期純損益、税引前損益、営業損益等様々な利益が用いられている。
 - 利息及び配当の表示に選択肢を認めている。

本公開草案における提案

本公開草案は、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」を次のように改訂することを提案している。

- 間接法を用いて営業活動によるキャッシュ・フローを表示する場合、純損益ではなく、新たに表示が要求されることになる小計である営業損益を調整の出発点とする（IAS第7号改訂案 第6項）。その理由は、営業損益を出発点とすることにより、営業活動によるキャッシュ・フロー区分の調整項目が少なくなるためである。また、間接法による営業活動によるキャッシュ・フローの調整項目が営業損益が営業活動によるキャッシュ・フローにどのように調整されたかを示すこととなるため有益だと考える財務諸表利用者もいる（本公開草案 BC188）。
- 利息及び配当の分類の選択肢を削除する（IAS第7号改訂案 第33A項~第34D項）。

関連項目	現行基準の分類	本公開草案における提案	
		非金融事業・企業	金融事業・企業
受取利息	営業又は投資	投資	純損益計算書の関連する収益又は費用の分類に依拠する。
受取配当金	営業又は投資	投資	
支払利息	営業又は財務	財務	
支払配当金	営業又は財務	財務	

(5) 他の基準書の主な改訂

本公開草案は、この他に、次の他の基準書を改訂することを提案している。

IFRS第12号 「他の企業への関与の開示」	「不可分な」及び「不可分でない」関連会社及びジョイント・ベンチャーの定義を導入する。また、それぞれに関する開示を要求する。 関連会社及びジョイント・ベンチャーが企業の主たる事業活動にとって不可分か否かの評価方法を定める（(1) 純損益計算書の構造を参照）。
IAS第33号 「1株当たり利益」	調整後1株当たり利益を企業が開示する場合、計算で用いることができる利益を以下に制限する。 <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS基準に規定された小計 ● 財務諸表で開示された経営者業績指標
IAS第34号 「期中財務報告」	期中財務諸表において以下を開示する。 <ul style="list-style-type: none"> ● 通例でない項目 ● 経営者業績指標 <p>（純損益計算書における小計の導入は、IAS第34項の改訂が無くとも期中財務諸表の表示に影響を与える。）</p>

また、本公開草案は、既存のIAS第1号の規定の場所を他の基準書に移転することを提案している。

(6) 移行措置及び適用日

本公開草案は、移行措置及び適用日について以下のように提案している。

最終基準の公表日から18ヵ月～24ヵ月以降に開始する年次報告期間から適用する。早期適用は認められる（本公開草案 第117項）。

IAS第34号第10項は、期中財務報告書に、直近の年次財務諸表に掲載されたそれぞれの見出し及び小計を含むことを求めている。最終基準の適用初年度に限っては、本公開草案に定められた方法に従って要約財務諸表を作成する（本公開草案 第118項）。

IAS第8号に従って、遡及的に適用する（本公開草案 第119項）。

III. 参考情報

Snapshot: General Presentation and Disclosures（IASBが公表した本公開草案の概要を示した資料：[Link](#)）

本公開草案（[Link](#)）

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2019 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.