

2019年12月

IFRS[®]基準 公開草案 ED/2019/7
結論の根拠

全般的な表示及び開示

コメント期限：2020年9月30日

(covid-19パンデミックにより2020年6月30日から変更)

公開草案「全般的な表示及び開示」 に関する結論の根拠

コメント期限：2020年9月30日

(covid-19 パンデミックにより 2020年6月30日から変更)

This Basis for Conclusions accompanies the Exposure Draft ED/2019/7 *General Presentation and Disclosures* (issued December 2019, see separate booklet). The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 30 September 2020 and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our ‘Open for comment documents’ page at: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN for this part: 978-1-911629-64-1

ISBN for complete publication (three parts): 978-1-911629-62-7

Copyright © 2019 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the ‘IASB® logo’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

公開草案「全般的な表示及び開示」 に関する結論の根拠

コメント期限：2020年9月30日

(covid-19 パンデミックにより 2020年6月30日から変更)

この結論の根拠は、公開草案 ED/2019/7「全般的な表示及び開示」（2019年12月公表、別冊参照）に付属するものである。提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、2020年9月30日までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、commentletters@ifrs.orgへの電子メール又は我々の‘Open for comment documents’ページ（<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>）を用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト（www.ifrs.org）に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、当審議会及びIFRS財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN（この部分）：978-1-911629-64-1

ISBN（本公表物全体（3部構成））：978-1-911629-62-7

コピーライト © 2019 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の licences@ifrs.org に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、publications@ifrs.org に照会するか又は当財団のウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳はIFRS財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’、‘IASB®’、‘IASB® ロゴ’、‘IFRIC®’、‘IFRS®’、IFRS® ロゴ、‘IFRS for SMEs®’、IFRS for SMEs® ロゴ、‘Hexagon Device’、‘International Accounting Standards®’、‘International Financial Reporting Standards®’、‘IFRS Taxonomy®’及び‘SIC®’がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

目 次

	開始する項
結論の根拠	
公開草案「全般的な表示及び開示」	
はじめに	BC1
本プロジェクトの必要性	BC4
プロジェクトの目的及び範囲	BC12
本公開草案の構成	BC15
全般的な表示及び開示の要求事項	BC18
基本財務諸表及び注記の目的及び役割	BC19
集約及び分解	BC21
財務業績の計算書	BC28
純損益計算書の構成	BC28
財務区分並びに及び財務及び法人所得税前純損益の小計	BC33
投資区分	BC48
営業区分及び営業損益の小計	BC53
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及び費用の分類	BC77
デリバティブに係る公正価値損益及び為替差額の分類	BC90
純損益計算書に表示すべき科目	BC103
営業費用の表示	BC109
包括利益を表示する計算書	BC117
財政状態計算書	BC119
財政状態計算書に表示すべき科目	BC119
通例でない収益及び費用	BC122
通例でない収益及び費用の定義	BC129
再測定	BC137
通例でない収益及び費用に関して開示すべき情報	BC140

経営者業績指標	BC145
定義及び制約	BC153
経営者業績指標に関する情報の記載場所	BC163
経営者業績指標に関して開示すべき情報	BC167
通例でない収益及び費用と経営者業績指標との関係	BC180
発効日及び経過措置	BC181
他の IFRS 基準の修正案	BC185
IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」	BC185
IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」	BC209
IAS 第 33 号「1 株当たり利益」	BC214
IAS 第 34 号「期中財務報告」	BC219
IAS 第 8 号「作成の基礎、会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」	BC226
IFRS 第 7 号「金融商品：開示」	BC230
本提案の予想される影響	BC232
影響分析の要約	BC236
当審議会の提案の影響を受ける企業	BC248
本提案が財務報告の質に与える可能性の高い影響	BC250
本提案が財務諸表において情報が報告される方法に与える可能性の高い影響	BC279
本提案で生じる可能性の高いコスト	BC281
本提案のその他の影響	BC301
付録 — 現行の実務の分析	

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、公開草案「全般的な表示及び開示」に付属しているが、その一部を構成するものではない。国際会計基準審議会（当審議会）が本公開草案を開発した際の考慮事項を要約している。個々の審議会メンバーにより、重点を置く要因は異なっていた。

はじめに

- BC1 本公開草案は、財務諸表における表示及び開示に関する IFRS 基準案に関する提案を示しており、最終確定された場合には、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」を置き換えるもの（IFRS 第 X 号）となる。本公開草案は IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」、IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」、IAS 第 33 号「1 株当たり利益」及び IAS 第 34 号「期中財務報告」の修正も提案している。本公開草案は、当審議会に業績報告に関するプロジェクトに取り組むことを求める財務諸表利用者からの強い要望に対応している。
- BC2 本公開草案は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」及び IFRS 第 7 号「金融商品：開示」を修正して、現在は IAS 第 1 号で示されている要求事項のうち、それらの基準に置いた方がよいものを移動することも提案している。
- BC3 この結論の根拠は、次のような構成となっている。
- (a) 本プロジェクトの必要性（BC4 項から BC11 項）
 - (b) プロジェクトの目的及び範囲（BC12 項から BC14 項）
 - (c) 本公開草案の構成（BC15 項から BC17 項）
 - (d) 本公開草案における提案（BC18 項から BC231 項）
 - (e) 本提案の予想される影響（BC232 項から BC312 項）

本プロジェクトの必要性

- BC4 本公開草案は、企業の財務諸表における情報の表示及び開示の改善を純損益計算書に重点を置いて提案している。当審議会はこれらの提案を基本財務諸表プロジェクトにおいて開発した。当該プロジェクトは財務報告におけるコミュニケーションの改善に関する当審議会の作業の一環である。
- BC5 基本財務諸表プロジェクトは、2014 年 7 月に当審議会のリサーチ・アジェンダに追加された。利害関係者、特に財務諸表利用者からの、当審議会に財務業績の報告を改善するよう求める強い要望に対応したものである。当審議会の 2015 年アジェンダ協議に対するフィードバックにより、基本財務諸表プロジェクトを当審議会の上位の優先事項とすべきであるという見解が確認された。
- BC6 本プロジェクトの一環として行われたリサーチ及びアウトリーチで、次のことが示された。
- (a) 財務業績の計算書の構成及び内容が、同じ業界の企業間でさえ異なっている。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、多くの利用者が、当該計算書におけるより多くの定義された小計及び科目を歓迎すると述べた（BC7項からBC8項参照）。

- (b) 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。
- (c) 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、これらの指標について定義することや意図した目的を説明することをせずに提供しており、結果としてこれらの指標の有用性を低下させている場合がある（BC11項参照）。

財務業績の計算書における小計の表示

BC7 IAS 第1号は、財務業績の計算書において、純損益を表示することを要求しているが、他の具体的な小計は要求していない。IAS 第1号に具体的な要求事項がないことから、同じ業界の企業間でさえも小計の表示及び計算の不統一が生じていた。同じ名称の小計が、異なる企業では異なる方法で定義されていることも多い。この不統一のため、財務諸表利用者は、提供される情報を理解し企業間で情報を比較することが困難になっている。比較可能性は利用者（特に、少数の企業に焦点を当てるのではなく、通常、さまざまな業界にわたり多くの企業を分析するバイサイドの投資家）にとって重要である。

関連会社及び共同支配企業に関する情報の表示

BC8 IAS 第1号は、持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額を独立科目として表示することを要求しているが、その記載場所を定めていない。当審議会はこの情報の表示の実務における著しい不統一を観察した。純損益に対する持分相当額を、営業損益という名称の指標の一部として表示している企業もあれば、営業損益という名称の指標のすぐ下に表示している企業や、税金の科目の下に表示している企業もある。この不統一の理由の一つに、一部の関連会社及び共同支配企業の活動が、他の活動よりも企業の主要な事業活動に密接に関連している可能性がある。財務諸表利用者は、この実務の不統一により、特に純損益計算書に表示される小計について、比較可能性を低下させ、利用者の分析をより困難で時間を要するものになっているという懸念を示した。

財務諸表における情報の分解

BC9 基本財務諸表及び注記における情報の分解に関する要求事項は、実務において十分に理解されず適用されていない場合がある。このため、財務諸表利用者が関連性のある情報を見つけること及び理解することが困難になっている可能性がある。企業が多額の「その他の」費用を、これらの費用がどのような項目で構成されているのかを利用者が理解することに役立つ情報を提供せずに、注記で開示している場合もある。

BC10 多くの企業は、基礎となる利益又は正常化された利益と呼ばれることが多いものに関する情報を提供するために、通例でない費用又は同様に記述された費用も開示している（また、若干の企業は通例でない収益を開示している）。しかし、財務諸表利用者は、

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

企業がこの情報を提供する方法が著しく多様であり、項目を通例でないものとして識別した方法又は理由が明確でないことが多いという懸念を示した。

経営者が定義した業績指標に関する情報

BC11 財務諸表利用者は、経営者が定義した業績指標は有用な情報を提供する可能性があるとして述べてきた (BC6 項(c)参照)。しかし、利用者は、経営者が定義した業績指標に関する情報 (計算方法及び計算の理由を含む) を見つけて理解することが困難な場合があるという懸念を示した。これらの指標に関する情報は財務諸表の外で表示されることが多いため、そうした情報は通常は監査されておらず、さまざまな規制上の要求事項の対象となっている。

プロジェクトの目的及び範囲

BC12 本プロジェクトの目的は、純損益計算書に含まれる情報に焦点を当て、情報が財務諸表において伝達される方法を改善することである。当審議会は次のことを提案している。

- (a) 純損益計算書において追加的な小計を要求する (BC28 項から BC89 項参照)。これらの小計は、目的適合性のある情報を提供し、より一貫した純損益計算書の構成を生み出し、それにより比較可能性を改善するであろう。
- (b) 不可分の及び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、並びにそれらから生じるキャッシュ・フローの区分表示を要求する (BC77 項から BC89 項参照)。
- (c) 企業が目的適合性のある情報を提供することに役立つための追加的な分解を要求する (BC21 項から BC27 項参照)。当審議会が提案しているのは、分解の原則、純損益計算書における営業費用の性質別又は機能別のいずれかによる分解、多額の「その他」項目の残高に対する分解の要求、通例でない収益及び費用に関する情報を分解する要求、そして財政状態計算書における追加的な最低限の科目である。
- (d) 経営者が定義した業績指標の一部 (すなわち、IFRS 基準で定められていない業績指標) の開示を要求する (BC145 項から BC180 項参照)。透明性を高めるため、当審議会は、経営者が定義した業績指標の一部と IFRS 基準で定めている小計との間の調整を提案している。
- (e) 選択肢の廃止によって分類の一貫性を改善するための、キャッシュ・フロー計算書の限定的な変更 (BC185 項から BC208 項参照)。

BC13 当審議会は、本プロジェクトの一環として下記への変更を検討しないことを決定した。

- (a) セグメント報告及び非継続事業の表示。当審議会がこれらの領域を本プロジェクトの一環として検討しないことを決定した理由は、検討すれば本プロジェクトの範囲を著しく拡大することになり、純損益計算書の構成及び内容の改善を遅らせる可能性があるからである。
- (b) 持分変動計算書。当審議会は、当該計算書の変更を資本の特徴を有する金融商品に関するプロジェクトにおいて検討する可能性がある。

BC14 当審議会は、どのような場合に収益及び費用をその他の包括利益において報告すべきなのか、またそうした項目をどのような場合に純損益計算書に振り替えるべきなのかを再検討しないことを決定した。当審議会は、このトピックを「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク」）の一環としてすでに検討していた。しかし、本公開草案は、その他の包括利益に含めた収益及び費用に関する情報のコミュニケーションを改善するように設計された提案を含んでいる（BC117 項及び BC118 項参照）。

本公開草案の構成

BC15 本公開草案は次の内容を含んでいる。

(a) 次の内容を示した新基準案

(i) 企業の財務諸表における表示及び開示に関する新たな要求事項の提案

(ii) IAS 第 1 号から文言に限定的な変更を加えたのみで引き継ぐ要求事項

(b) 他の基準の修正案

(i) IAS 第 7 号（BC185 項から BC208 項参照）

(ii) IFRS 第 12 号（BC209 項から BC213 項参照）

(iii) IAS 第 33 号（BC214 項から BC218 項参照）

(iv) IAS 第 34 号（BC219 項から BC225 項参照）

(v) IAS 第 8 号（IAS 第 1 号の要求事項の一部を含めるため）（BC226 項から BC229 項参照）

(vi) IFRS 第 7 号（IAS 第 1 号の要求事項の一部を含めるため）（BC230 項から BC231 項参照）

BC16 BC15 項(a)(ii)に記述した変更は、本公開草案における他の提案及び「概念フレームワーク」との一貫性を確保するための変更に限定されている。これらの変更案は、要求事項を改変することを意図したものではない。IAS 第 1 号から引き継ぐこれらの要求事項の文言は、本公開草案において灰色で示している。それらの IAS 第 1 号の各項の変更を見え消しで示した文書は本公開草案のパッケージに含まれている。

BC17 当審議会は、IAS 第 1 号から引き継ぐことを提案している各項を新たな要求事項と結合して、基準案に表示及び開示に関する全般的な要求事項及び具体的な要求事項の一体的なセットを作り出すことを決定した。その結果、

(a) IAS 第 1 号の要求事項の一部が新たな要求事項の提案により置き換えられるか又は不要となり、IAS 第 1 号から引き継がれる他の要求事項の順序は IAS 第 1 号における順序と異なっている。

(b) IAS 第 1 号の要求事項の一部が IAS 第 8 号及び IFRS 第 7 号に移されている。IFRS 第 X 号 [案] で扱っている事項よりもそれらの基準で扱っている事項の方に密接に関連しているからである。

(c) 当審議会は IAS 第 1 号を廃止することを提案している。

全般的な表示及び開示の要求事項

BC18 企業が基本財務諸表又は注記において情報を提供すべきかどうかを決定する際及び財務諸表利用者に有用な情報を提供するために必要とされる詳細さの程度を決定する際の判断の行使に役立つため、当審議会は次のことを提案している。

(a) 基本財務諸表及び注記の役割を記述すること (BC19 項から BC20 項参照)

(b) 集約及び分解に関する定義、原則及び要求事項を追加すること (BC21 項から BC27 項参照)

基本財務諸表及び注記の目的及び役割 (第 19 項から第 24 項及び B3 項から B4 項)

BC19 当審議会は、基本財務諸表及び注記の役割を記述することを提案している。提案している記述は、2017 年ディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み — 開示原則」の第 3 章における記述に基づいている。当該ディスカッション・ペーパーに対して受けたフィードバックは、おおむね支持するものであった。コメント提出者は、当該記述は財務諸表の作成者が企業の基本財務諸表又は注記において情報を提供すべきかどうかを決定することに役立つであろうとコメントした。

BC20 このような記述は、当審議会が新 IFRS 基準又は改訂 IFRS 基準を開発する際にも役立つであろう。

集約及び分解 (第 25 項から第 28 項及び B5 項から B15 項)

BC21 当審議会の提案は、集約及び分解に関する諸原則、裏付けとなる定義及び具体的な要求事項を含んでいる。その原則は、要約すると、特徴を共有している項目は一緒にグループ分けすべきであり、特徴を共有していない項目は区分すべきであるというものである。

BC22 これらの原則は、「概念フレームワーク」における分類及び集約の記述に由来している。そこでは、項目の分類及び集約のための条件として、共有している特徴の存在を強調している。特徴を共有している項目を集約することで、大量の情報が理解可能となり、目的適合性のある情報が覆い隠されることを避けられる。同様に、特徴が異質な項目を分解することで、財務諸表利用者に目的適合性のある情報が提供され、重要性のある情報が覆い隠されることが避けられる。

BC23 分類、集約及び分解の定義が、集約の原則を裏付けるために提案されている。これらの定義は「概念フレームワーク」における定義に基づいている。企業が当該原則を適用することに役立つため、当審議会は、取引又はその他の事象の影響を集約すべきか又は分解すべきかを決定するにあたり必要となる手順についての要求事項も提案している。

BC24 この提案は、財務諸表が必ずしも適切に集約又は分解された情報を含んでいないという 2015 年アジェンダ協議における財務諸表利用者からのフィードバックに対応してい

る。例えば、企業が純損益計算書においてすべての営業費用を単一の科目として表示する場合や、注記において多額の「その他の」費用をこれらの項目が何で構成されているのかを利用者が理解するのに役立つ情報を提供せずに開示する場合がある。これと対照的に、一部の利用者は、一部の企業があまりにも多くの詳細を開示して、それにより重要性のある情報が覆い隠されることを懸念していた。適切な量の詳細を提供することにより、利用者が情報を同一の企業の報告期間ごとに比較すること及び企業間で比較することがより適切に可能となる。

- BC25 当審議会は、企業が目的適合性のある情報を覆い隠すことを避けるために、重要性がない情報を異質な特徴を有する情報と集約することが必要になる場合があり、この方法での集約は追加の情報がないと忠実に表現できない項目になる可能性があることも認識している。このような項目（「その他」として記述されることが多い）に関しての財務諸表利用者の懸念に対応して、当審議会は、異質な重要性がない項目の集約に関して、より有用な情報を提供する具体的な要求事項を提案している。
- BC26 当審議会は、分解についての定量的な閾値を設けること、例えば、企業の収益の10%以上の残高の区分開示を要求するか又はそのような閾値を超える残高を分解すべきかどうかの検討を企業に要求することを検討した。しかし、当審議会はこのアプローチを棄却した。重要性の定義及び重要性についての企業の判断には定性的な評価を含めるべきであるというガイダンスとの矛盾を避けるためである。また、当審議会は、すべての場合に当てはまる適切な閾値を決定することは困難であろうと結論を下した。
- BC27 当審議会は、特定の科目を要求する強制力のある雛型の導入を検討した。しかし、このアプローチを棄却した。すべての種類の企業若しくは事業活動又はすべての報告方法に適用可能な雛型を開発することは可能ではないであろうからである。さらに、強制力のある雛型は、一部の法域における法令に抵触する可能性がある。しかし、当審議会は、利害関係者が提案を理解するのに役立つため及び提案をどのように適用し得るのかを例示するために、強制力のない設例の案のセットを開発した。

財務業績の計算書

純損益計算書の構成（第44項から第72項）

- BC28 当審議会は、純損益に含められた収益及び費用（法人所得税又は非継続事業に関連する収益又は費用を除く）を企業が純損益計算書において下記の区分に分類することを要求している。
- (a) 営業区分（BC53項からBC76項参照）
 - (b) 不可分の関連会社及び共同支配企業の区分（BC77項からBC89項参照）
 - (c) 投資区分（BC48項からBC52項参照）
 - (d) 財務区分（BC33項からBC47項参照）

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

- BC29 当審議会は、企業に対し、BC69 項で議論する状況を除いて、下記の新たな小計を純損益計算書において表示することを要求することも提案している。
- (a) 営業損益 (BC53 項から BC76 項参照)
 - (b) 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 (BC77 項から BC89 項参照)
 - (c) 財務及び法人所得税前純損益 (BC33 項から BC47 項参照)
- BC30 当審議会は、純損益計算書における区分についての提案を、基本財務諸表の全体にわたって分類を揃えようとはしないで開発した。その代わりに、当審議会は、純損益計算書において当該計算書についての財務諸表利用者のニーズを満たす情報を提供することに焦点を当てた。
- BC31 当審議会は、企業の財務業績の理解への目的適合性がある場合に企業が追加的な小計を表示するという要求を維持することを提案している。当審議会は、追加的な小計を表示できるのは、財務業績の計算書の提案されている構成に合致する場合のみであることに留意した。当審議会は、追加的な小計を要求されている小計と調整するという要求を削除することを提案している。財務業績の計算書の構成及び内容の提案により、この要求は不要となるからである。
- BC32 当審議会は、小計についての作業を、財務及び法人所得税前純損益についての提案を開発することから開始し、それに続いて投資区分並びに不可分の関連会社及び共同支配企業についての提案、最後に営業損益の小計の提案を開発した。以下の各セクションは、当審議会の提案の根拠を説明している。

財務区分並びに財務及び法人所得税前純損益の小計 (第 49 項から第 52 項及び B34 項から B37 項)

- BC33 多くの財務諸表利用者が、企業の業績を企業の資金調達方法とは独立に分析しようとしている。そうした分析を容易にするため、当審議会は、所定の収益及び費用を財務区分に分類し、財務及び法人所得税前純損益の小計を純損益計算書において表示することを企業に要求すると提案している。
- BC34 企業の業績を企業の資金調達方法とは独立して比較するための有用な基礎を提供するという目的を満たすため、提案されている小計は、下記の区分に分類される収益及び費用の前の企業の純損益を表示することになる。
- (a) 財務 (BC35 項から BC47 項参照)
 - (b) 法人所得税
 - (c) 非継続事業
- BC35 財務区分には次のものが含まれる。

- (a) 財務活動から生じる負債に係る収益及び費用（BC37項参照）
- (b) 現金及び現金同等物から生じる収益及び費用（BC38項からBC41項参照）
- (c) 財務活動から生じるものではない負債に係る金利収益及び金利費用（BC42項からBC45項参照）

BC36 当審議会は、一部の企業に対して、主要な事業活動に応じて、財務活動から生じる収益及び費用の定義を満たす収益及び費用の一部又は全部を、純損益計算書において財務区分ではなく営業区分に分類することを要求している。これについてはBC62項からBC69項で論じている。

財務活動から生じる収益及び費用

BC37 どの収益及び費用が財務活動から生じるのかを記述するため、当審議会は、IAS第7号における財務活動の定義を拡張し明確化して、それを純損益計算書に適用することを提案している。当審議会は提案している定義の基礎を2013年3月のIFRS解釈指針委員会の作業に置いた。同委員会は、IAS第7号における財務活動及び借入の定義をどのようにして明確化し、それにより適用の一貫性を増大させることができるのかを検討した。財務活動の明確な定義を示すことは、項目の財務活動への分類に関する透明性を高めることにもなると期待される。

現金及び現金同等物から生じる収益及び費用

BC38 当審議会は、現金及び現金同等物から生じる収益及び費用を財務区分に分類すべきであると提案している（BC39項からBC41項参照）。ただし、BC70項からBC72項で論じるように、企業の主要な事業活動に応じて、いくつかの場合を例外としている。

BC39 通常、企業の財務諸表の利用者は、余剰現金及び余剰現金の一時的な投資を企業の財務の一部として扱っている。この取扱いが通常であるのは、企業がこのような資産をどのように管理するのかが負債及び資本の調達と相互に関係しているからである。余剰現金は、例えば、配当の支払、負債の返済又は株式の買戻しに使用できる。

BC40 当審議会は、現金及び現金同等物から生じる収益及び費用を財務区分に分類することを提案している。その理由は、

- (a) 現金及び現金同等物は、多くの企業にとって、余剰現金及び余剰現金の一時的投資の合理的な近似値を表している（これに当てはまらない場合の当審議会の提案の議論についてはBC70項からBC72項参照）。
- (b) 現金及び現金同等物はIAS第7号で定義されている。よく理解されている既存の定義を使用することは、要求が整合的に適用され財務区分に分類される金額が比較可能となることを確保するのに役立つ。
- (c) 大半の企業は営業上の目的で若干の現金を必要とする（例えば、運転資本の一部として）が、現金及び現金同等物を営業上の目的に使用する金額と余剰現金とに分割

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

することを企業に要求するのは、過大なコストや労力を課すことになる。

- BC41 当審議会は、一部の財務諸表利用者が現金及び現金同等物以外の投資を企業の財務の一部と見ていることを承知している（例えば、一部の流動的な金融資産）。しかし、投資から生じる収益及び費用に関する情報を投資区分において提供するという当審議会の提案は、利用者が特定の投資を企業の財務の一部とみなす場合には、利用者が分析の修正を行うことを可能にするはずである。例えば、利用者は収益の項目を投資区分から分類変更して財務区分に含めることができる。

財務活動から生じるものではない負債に係る金利収益及び金利費用

- BC42 当審議会は、財務活動から生じるものではない負債に係る割引の巻戻しを財務区分に分類することを提案している。
- BC43 この提案は、財務活動から生じるものではない負債に対する貨幣の時間価値の影響を反映する収益及び費用を捕捉することを意図したものである。これには、例えば、確定給付負債（又は費用）の純額や廃棄負債が含まれる。多くの財務諸表利用者は、このような収益及び費用を財務活動から生じる収益及び費用に類似するものと考えている。
- BC44 当審議会は、すべての財務諸表利用者がこのような収益又は費用を財務活動から生じる収益又は費用に類似していると考えているわけではないことを認識している。しかし、当審議会の提案は、財務に関連する情報の表示についての一貫した基礎を提供するものであり、関連する注記により、これらの収益及び費用を財務活動に分類することに同意しない利用者が、望むのであれば、財務及び法人所得税前純損益の小計を調整することが可能になる。
- BC45 当審議会が提案している財務及び法人所得税前純損益の小計は、財務区分の前に置かれる。財務区分は、財務諸表利用者が一般に企業の財務の一部とみなしている項目の定義を織り込んでいる。このアプローチは、企業の財務に関する情報の表示のための一貫した基礎を提供し、比較可能な小計をもたらす。財務区分に分類した項目の区分表示の要求により、利用者が自らの分析を行う際に、それらの項目が企業の財務の一部を構成するかどうかに関して異なる見解を有している場合には、この区分に分類された金額を調整することが可能になる。

EBIT の小計

- BC46 現在、多くの財務諸表利用者が、利息及び税金前の利益（EBIT）などの小計を、資金調達方法が異なる企業の財務業績を比較するために使用している。しかし、EBIT 及びそれに類似する小計は、企業が項目を財務収益及び費用とその他の収益及び費用とに分類する方法が多様であるため、企業間で比較可能ではない。多くの EBIT の計算は、一部の利息項目も含んでおり、EBIT を利息前の小計として記述することと両立しない。財務及び法人所得税前純損益という提案している小計であれば、企業間で比較可能となる。

BC47 提案している小計は、統合的に定義された EBIT の小計と類似の目的を果たす。すなわち、財務諸表利用者が企業の業績を企業の資金調達方法と独立して分析することを可能にする。しかし、当審議会は、提案している小計を EBIT として記述しないことを決定した。そのような記述は、すべての利息が当該小計から除外されていて、当該小計は利息と税金以外には何も除外していないことを示唆することとなるからである。これは事実ではない可能性があるため、この記述は誤解を招くものとなる。当審議会の提案においては、利息が財務及び法人所得税前純損益に含まれる場合がある。大半の金利収益は投資区分に分類されるからである。さらに、例えば、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、金利収益が営業区分に分類されることがある。財務及び法人所得税前純損益は、金利以外の財務活動から生じる費用（例えば、外貨建負債に係る為替差額）も除外している。

投資区分（第 47 項から第 48 項及び B32 項から B33 項）

BC48 当審議会は、純損益計算書において投資区分を表示することを企業に要求している。この区分には、投資から生じる収益及び費用並びに当該投資に関連する増分費用が含まれる。投資から生じる収益及び費用は、個別にかつ企業の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から生じる収益及び費用で構成される。

BC49 投資区分の目的は、企業の主要な事業活動の一部ではない投資から生じるリターンを識別することである。例えば、持分投資又は債券投資は、通常、個別にかつ企業の他の資産とはおおむね独立してリターンを生み出す。このような資産及び負債から生じる収益及び費用に関する情報は、企業の投資から生じるリターンを企業の営業と区分して分析することの多い財務諸表利用者に有用な情報を提供することになる。

BC50 当審議会は、投資区分には投資に関連する増分費用（すなわち、投資が行われていなかったならば生じなかったであろう費用）のみを含めることを提案している。当審議会は、投資に直接関連するすべての費用をこの区分に含めるべきかどうかを検討した。しかし、費用配分が複雑となりコストがかかる可能性があるため、このアプローチを棄却した。例えば、投資に直接関連する費用には、企業の一部の従業員が営業活動と投資活動の両方に従事している場合に、人件費の配分が含まれる可能性がある。投資区分についての当審議会の目的は、企業の投資活動から生じる純利益を表示することではなく、財務諸表の作成者に過大なコストや労力を課さずに、投資収益及び費用を営業収益及び費用と区分することである。したがって、当審議会は、投資区分への配分を投資に関連する増分費用に限定することを決定した。

BC51 純損益計算書における投資区分は、IAS 第 7 号で定義している投資活動とは異なる。IAS 第 7 号の分類の目的は、将来のリターンを生み出す長期資産に対して行われた投資を識別することである。これらの投資の中には、そのリターンが純損益計算書の投資区分に分類される資産が含まれる場合がある。しかし、IAS 第 7 号における投資活動の定義には、有形固定資産などの営業資産に対する投資も含まれる。このような資産に関連する収益及び費用は企業の主要な事業活動を反映しているため、純損益計算書の営業区

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

分に分類される。

BC52 当審議会は、不可分でない関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用を投資区分に分類することも提案している。関連会社及び共同支配企業に関する情報の表示についての当審議会の提案については、BC77 項から BC89 項及び BC209 項から BC213 項で論じている。

営業区分及び営業損益の小計（第 46 項、第 48 項、第 51 項から第 52 項及び B25 項から B31 項）

BC53 企業間の比較可能性を高めるため、当審議会は、純損益計算書において、特定の収益及び費用を営業区分に分類し、営業損益の小計を表示することを企業に要求している。これは、影響分析（BC232 項から BC312 項参照）において議論しているように、一部の企業は、どの収益及び費用を企業が現在定義している営業損益に含めているのかを変更することが必要となる可能性がある。

BC54 営業区分は、純損益に含められたすべての収益及び費用のうち、不可分の関連会社及び共同支配企業、投資又は財務から生じる収益又は負債に分類されていないもの、及び法人所得税又は非継続事業に分類されていないもので構成される。すなわち、営業損益はデフォルト又は残余の区分として定義されている。しかし、当審議会は、営業損益から除外される金額が定義されている方法により、営業区分には企業の主要な活動から生じる収益及び費用が含まれることになると考えている。

BC55 一部の利害関係者は、当審議会に、営業損益は重要な業績指標であるので直接的に定義すべきであると述べた。しかし、当審議会は、営業損益をデフォルトの区分として定義することで、企業の活動の忠実な表現がもたらされると結論を下した。その理由は、

- (a) 当審議会の見解は、純損益に含められたすべての収益及び費用（財務、税金、一部の投資又は非継続事業に関するものを除く）は企業の営業から生じるというものである。財務及び投資の定義には、投資及び財務が主要な事業活動である企業についての例外が含まれており、営業利益の区分が企業の主要な事業活動に関連するすべての収益及び費用を含むことになる（BC58 項から BC76 項参照）。
- (b) 営業損益をデフォルトの区分として定義することは、直接的な定義を使用するよりも単純である。これは、企業はさまざまな事業活動を有していることから、同じ業界の企業間でさえ、一貫して適用できる直接的な定義に至ることが困難であるためである。さらに、当審議会は、直接的な定義の開発への過去の試みが成功しなかったことに留意した。
- (c) 営業損益をデフォルトの区分として定義することは、企業が適用するにも単純である。どの収益及び費用が投資又は財務の区分に分類されるのかは、営業の直接的な定義を適用するよりも、必要となる判断が少ないと見込まれるからである。また、投資区分及び財務区分への分類の提案に対しての方が、営業の直接的な定義よりも多くの同意を得る可能性が高い。したがって、提案している定義の方が一貫して適

用される可能性が高く、比較可能性のより高い情報を財務諸表利用者にもたらすことになる。

BC56 営業区分には、予測価値が限定的な、通例でない収益及び費用が含まれる。当審議会は、予測価値は収益又は費用が営業（又は他の区分）であるかどうかを区別する特徴であるとは見ていない。しかし、当審議会は、財務諸表利用者が通例でない収益及び費用に関する情報を有用と考えていることを認識しており、この情報を提供することを企業に要求する個別の提案を作成した（BC122 項から BC144 項参照）。

BC57 営業区分は、企業の主要な事業活動から生じるすべての収益及び費用を含むように設計されている。たとえば、そうした収益又は費用が投資又は財務活動から生じる収益又は費用の定義を満たす場合であってもである。例えば、銀行は、たとえば財務活動から生じる費用の定義を満たす場合でも、顧客への融資を調達するために使用した利息費用を営業区分に分類することになる。したがって、当審議会は、企業が収益又は費用を財務又は投資の区分に分類せずに営業として分類する状況を定めた。そうした状況は次のとおりである。

(a) 投資から生じる収益及び費用は、企業が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リターンを生み出す資産に投資している場合には、営業区分に分類される（BC58 項から第 61 項参照）。

(b) 財務活動から生じる収益及び費用の一部は、次の場合には営業区分に分類される。

(i) 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（BC62 項から BC69 項参照）

(ii) 企業の現金及び現金同等物が、営業損益に含めた投資からの収益及び費用に密接に関連している場合（BC70 項から BC72 項参照）

(iii) 企業が IFRS 第 17 号「保険契約」で定義されている保険金融収益又は費用を認識する場合（BC73 項参照）

(iv) 企業に IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲に含まれる有配当投資契約から生じる負債に係る費用が発生している場合（BC74 項から BC76 項参照）

営業区分に分類される投資から生じる収益及び費用（第 48 項）

BC58 当審議会は、主要な事業活動の過程で行った投資から生じる収益及び費用を企業が営業活動に分類することを提案している。

BC59 企業が、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リターンを生み出す資産に投資している場合には、その投資からのリターンは営業業績の重要な指標である。一部の企業については、投資からのリターンを営業損益と区分して表示することは、営業損益が費用のみを含むことを意味することになる。例えば、投資不動産企業の営業損益から、投資不動産の賃貸収益及び再測定を除外した場合、そのよう

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

な企業については、それらの投資からのリターンを除外した営業損益の小計は、当該企業の主要な事業活動を忠実に表現しないであろう。当審議会の提案は、営業損益がそのような状況で有用な情報を提供するように設計されている。

- BC60 保険会社など一部の企業については、個別にかつ企業の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対する投資は、主要な事業活動ではない可能性があるが、主要な事業活動の過程で行われた重要な活動である。例えば、保険会社の主要な活動は保険の引受であろうが、保険引受の事業活動の過程で、個別にかつ企業の他の資源とおおむね独立してリターンを生み出す資産に投資する場合がある。このような資産から生じる収益及び費用を営業区分に分類するため、提案は企業の主要な事業活動ではなく「企業の主要な事業活動の過程で遂行される活動」に言及している。この提案は、例えば、投資企業のように、そうした活動が主要な事業活動である企業も対象となる。
- BC61 当審議会の提案は、企業の主要な活動の過程で行われた投資から生じるリターンのみに関するものである。このような投資を有する企業が、主要な事業の過程で行ったものではない投資も有している場合がある。そのような投資から生じる収益及び費用は投資区分に分類される。当審議会は、これは主要な事業活動の過程で行った投資をそうでない投資と区分することを企業に要求することになると認識している。しかし、当審議会は、これは重大な増分コストを生じさせないであろうと結論を下した。企業は自らの事業を管理するための情報を有している可能性が高いからである。また、財務諸表利用者は、すべての企業について、企業の主要な事業活動に関連しない投資から生じるリターンに関する区分された情報から便益を得るであろう。

営業区分に分類される財務活動から生じる収益及び費用（第 51 項）

- BC62 当審議会は、顧客へのファイナンスの提供を主要な事業活動とする企業に対し、財務活動から生じる収益及び費用並びに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よう要求することを提案している。
- BC63 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、当該活動から生じる金利収益とそれに関連する金利費用（当該収益の稼得のコスト）との差額は営業業績の重要な指標である。例えば、融資事業においては、主要な事業活動は顧客へのファイナンスの提供から生じる金利収益の稼得である。金利収益と当該事業活動のために必要とされるファイナンスの一部又は全部を得るために発生する金利費用との差額は、金融機関にとっての主要な業績指標であり、財務諸表利用者がそうした企業の業績を分析する際に使用される。当審議会の提案により、銀行などの企業は正味金利収益の小計を引き続き表示することが可能となる。
- BC64 顧客にファイナンスを提供している企業が複数の事業活動を有している場合、顧客へのファイナンスの提供と関連のない財務活動を有している可能性がある。そうした状況においては、財務活動から生じる収益及び費用並びに現金及び現金同等物から生じる収益及び費用のうち、どれが顧客へのファイナンスの提供に関連していて、どれが関連していないのかを過大なコストや労力を掛けずに識別することができない場合がある。

- BC65 例えば、企業の活動のすべてについて資金調達を行い、当該コストを内部的に配分する集権的な財務部門のある企業は、財務費用を顧客へのファイナンスの提供に関連するものと関連しないものとに配分するための恣意的でない基礎を識別できない場合がある。
- BC66 一部の企業は、顧客へのファイナンスの提供と主要な事業活動の過程での投資の両方を行っている。財務活動から生じる費用をこれら2つの活動に配分することが困難な場合がある。例えば、顧客にファイナンスを提供しているが資本性金融商品への投資もしている銀行は、財務活動から生じる金利費用をこれら2つの活動に配分するための恣意的でない基礎を識別できない可能性がある。
- BC67 したがって、当審議会は、企業が顧客にファイナンスを提供している場合には、営業区分に次のいずれかを分類する会計方針の選択を行うべきである。
- (a) 財務活動から生じる収益及び費用並びに現金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のみ
 - (b) 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
- BC68 当審議会は、会計方針の選択を認めることは、企業間の比較可能性の若干の喪失を生じる可能性があること、財務活動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のみを営業区分に分類する方が有用な情報の提供となることを認識した。しかし、場合によっては収益又は費用を各区分に配分する際の困難があることから、当審議会は、配分を要求すべきはないが認めるべきであると結論を下した。
- BC69 当審議会は、財務及び法人所得税前純利益の小計を表示することは、企業の財務活動から生じる費用のすべてが当該小計に含まれるとした場合には、誤解を招くものとなることと結論を下した。したがって、当審議会は、財務活動から生じるすべての費用を営業区分に分類する企業は、財務及び法人所得税前純利益の小計を表示してはならないと提案している。

営業区分に分類される現金及び現金同等物から生じる収益及び費用（第52項(a)）

- BC70 BC40 項で述べたように、当審議会は、大部分の企業については、現金及び現金同等物は余剰現金及び余剰現金の投資の合理的な近似値となっており、したがって現金及び現金同等物から生じる収益及び費用は財務区分に分類すべきであると結論を下した。しかし、当審議会は、一部の企業が営業上の目的のために多額の現金及び現金同等物の残高を必要としていることに着目した。当審議会は、このような企業については、現金及び現金同等物は余剰現金及び余剰現金の投資の合理的な近似値とはならないと結論を下した。例えば、
- (a) 保険会社は、保険金を支払うことができるように多額の現金及び現金同等物の残高を維持する必要がある。
 - (b) 保険会社と投資ファンドは、投資ポートフォリオの継続的なバランス再調整の結果

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

として多額の現金及び現金同等物の残高を有していることが多い。

- (c) オープンエンドの投資ファンドは、株式の償還を希望する投資者から株式を買い戻すことができるように多額の現金及び現金同等物の残高を維持する必要がある。

- BC71 企業が営業上の目的で多額の現金及び現金同等物の残高を必要としている場合には、現金及び現金同等物から生じる収益及び費用を営業区分に分類する方が、そうした収益及び費用を財務区分に分類するよりも有用な情報を提供することになる。したがって、当審議会はこの論点に対処することを提案している。
- BC72 当審議会は、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企業を記述するためのさまざまな方法を検討した。当審議会は、当該要求の範囲を、主要な事業活動の過程で金融資産に投資する企業に限定することを決定した。財務諸表利用者からのフィードバックは、主要な事業活動の過程で非金融資産に投資するのみである企業（不動産会社など）については、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ことは有用ではないと指摘していた。当審議会は、そのような分類は有用ではないと結論を下した。不動産会社のような企業は非金融資産に投資するので、現金が投資と互換的である可能性はより低くなるからである。

保険金融収益及び費用（第 52 項(c)）

- BC73 当審議会は、IFRS 第 17 号で定義している保険金融収益及び費用を営業区分に分類することを提案している。保険金融収益及び費用は、IFRS 第 17 号を適用して会計処理される保険契約及び直接連動有配当投資契約から生じる。保険金融収益及び費用は保険会社の主要な事業活動に関するものであるため、当審議会は、保険金融収益及び費用は営業損益に分類すべきであると結論を下した。IFRS 第 17 号がそれらを保険サービス損益と区分して表示するよう要求していることに留意してのことである。この提案により、保険会社が保険サービス損益及び保険金融損益を営業区分に分類することも可能になる。

有配当投資契約から生じる収益及び費用

- BC74 一部の企業は主要な事業活動の過程で、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる有配当投資契約（すなわち、投資者に支払われる補償が、基礎となる項目からのリターンによって変動すると定めている契約）を発行する。こうした契約の一部では、当該契約を発行する企業は、投資者の請求権を負債として認識し、当該契約に連動している投資を資産として認識する。
- BC75 当審議会の提案を適用した場合、投資者の請求権を表す投資契約負債から生じる収益及び費用が財務活動から生じる収益及び費用の定義を満たして財務活動に分類される場合があり、基礎となる投資からのリターンは営業区分に分類される。しかし、投資からのリターンと投資契約負債に係る費用との差額は企業の営業業績の重要な指標である。これらの負債に係る収益及び費用を営業損益に分類することは、それらを財務区分に分類する場合よりも有用な情報を提供するであろう。

BC76 したがって、当審議会は、IFRS 第 9 号を適用して会計処理される、発行した有配当投資契約から生じた負債に関連する収益及び費用を営業区分に分類することを提案している。当審議会は、どのような場合に顧客にファイナンスを提供していない企業が財務活動から生じる収益及び費用を営業区分に分類すべきかの決定に対するさまざまなアプローチを検討した。考えられるアプローチの 1 つは、顧客からのファイナンスに関連する収益及び費用を営業区分に分類すべきであるという原則である。このような原則は、保険金融収益及び費用についての具体的な提案（BC73 項参照）を、IFRS 第 9 号を適用して会計処理される有配当投資契約から生じた負債に関連する収益及び費用とともにカバーする可能性が高い。しかし、当審議会は、このような原則は影響が幅広くなりすぎて、そうした結果が有用な情報を提供しない企業（例えば、顧客の前払いに対して金利費用を認識する建設会社）にも適用される可能性が高いと結論を下した。

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及び費用の分類 （第 53 項、第 60 項、第 62 項、第 63 項及び B38 項）

BC77 BC8 項で述べたように、当審議会は、持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業の純損益に対する企業の持分の表示における実務の著しい不統一を観察した。そして、当審議会は、純損益計算書のどこに企業が持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額を表示すべきかを定めることを検討した。

BC78 当審議会は、関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額を純損益計算書の単一の場所（すなわち、投資区分）に表示するよう企業に要求することを検討した。しかし、利害関係者のフィードバックは、関連会社及び共同支配企業の中には下記の点で重要な相違を有する場合がありますと指摘した。

- (a) 一部の関連会社及び共同支配企業の活動は、報告企業の主要な事業活動と不可分である。フィードバックは、この特徴は共同支配企業において一般的であると指摘している。
- (b) 一部の関連会社及び共同支配企業の活動は、報告企業の主要な事業活動と不可分ではない。すなわち、当該活動に対する影響がほとんど又は全くない。

BC79 したがって、当審議会は、関連会社及び共同支配企業を、不可分の関連会社及び共同支配企業又は不可分でない関連会社及び共同支配企業のいずれかとして分類し、これらの異なる種類の関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額を区分して表示するよう企業に要求することを提案している。これを達成するため、当審議会は、IFRS 第 12 号を修正して不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業を定義し、それらの定義を企業が適用するのに役立つ指標を、どのような場合に分類の変更が適切となる可能性があるのかに関する要求事項とともに提供することを提案している（BC209 項から BC213 項参照）。

BC80 当審議会は、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相当額は投資から生じる収益及び費用の定義を満たすと結論を下し、したがってそれを投資区分に

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

分類することを提案している。

BC81 これとは対照的に、当審議会は、企業は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相当額を投資区分に分類すべきではないと結論を下した。そうした収益及び費用は、営業区分に分類される収益及び費用とおおむね独立したものではないからである。言い換えると、それらは投資から生じる収益及び費用の定義を満たさない。

BC82 当審議会は、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相当額を営業区分に分類することを企業に要求すべきかどうかを検討した。そうしたアプローチは、企業は不可分の関連会社及び共同支配企業に主要な事業活動の過程で投資する場合があるという一部の利害関係者の見解に対応することになる。しかし、当審議会はこのアプローチを棄却した。多くの財務諸表利用者は持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業の業績を企業の営業活動と区分して分析しているからである。利用者は、これは以下の理由によるものであると説明している。

(a) 持分法会計は、利用者が通常は区分して分析する収益及び費用（財務費用及び法人所得税を含む）を合算している。

(b) 関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額を営業区分に分類することは、営業マージンについての利用者の分析を著しく混乱させることになる。例えば、収益の科目は関連会社及び共同支配企業からの収益を含んでいない。

(c) 企業は関連会社及び共同支配企業の活動を、営業活動に区分される収益及び費用を生じさせる他の活動を支配しているようには支配しておらず、共同支配企業の活動に対する共同支配を行使するのみである。

BC83 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相当額を営業活動に分類することに代えて、当審議会は、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のための独立した区分を設けて、企業に次のことを要求することを提案している。

(a) 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、この提案している区分に分類する。

(b) 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という小計を表示する。

BC84 当審議会は、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相当額に加えて、不可分の関連会社及び共同支配企業の区分に次のものを含めるべきかどうかを議論した。

(a) 不可分の関連会社及び共同支配企業に係る減損損失及び減損損失の戻入れ

(b) 不可分の関連会社及び共同支配企業の処分に係る利得又は損失

BC85 一つの見解として、不可分の関連会社及び共同支配企業は、他の資産との組合せで企業の主要な事業活動に寄与し、企業の営業損益に影響を与えるシナジーを創出するという

ものがあつた。したがって、これらの投資に関連する収益及び費用はどれも、原則的には、営業に分類すべきである。この見解によると、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相当額を営業区分から区分して表示することは、例外（BC82 項で正当化されている）とみなすべきである。しかし、その例外は、BC84 項に挙げている収益及び費用に拡張すべきではない。

BC86 しかし、当審議会は、BC84 項に挙げている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の区分に分類することを提案している。その理由は、

- (a) これは純損益計算書における関連する収益及び費用の分類に対する当審議会の全般的なアプローチと一貫している。このような収益及び費用を別々の区分に含めることは会計上のミスマッチにつながる可能性がある。
- (b) これは、これらの投資に対するリターンを営業損益とは区分して分析していることを理由に、関連会社及び共同支配企業に関連する収益及び費用を営業区分に含めることを望まない財務諸表利用者の見解に対応するものである。
- (c) 不可分の関連会社及び共同支配企業に対する投資は、企業の主要な事業活動とのシナジーから生じる経済的便益を生じさせる場合があるが、それでも、これらの投資から生じる収益及び費用を営業区分に分類することは、営業マージンについての利用者の分析を混乱させることになる。これは、例えば、収益の科目が関連会社及び共同支配企業からの収益を含んでいないからである。

BC87 当審議会は、一部の財務諸表利用者が、BC82 項に示した理由と類似の理由で、提案されている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の区分を使用しないであろうと述べたことに留意した。しかし、当審議会は、提案している表示及び小計の要求は、下記に対するニーズをバランスさせるものであると結論を下した。

- (a) 財務、投資及び法人所得税から生じる収益又は費用を除外し、営業マージンを計算するための比較可能な基礎を提供する営業損益
- (b) 企業の主要な事業活動と不可分である関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用の区分表示

BC88 一部の利害関係者は、当審議会に、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相当額を純損益計算書における異なる区分に分解することを企業に要求するよう要望した。しかし、当審議会は、そのような提案は本プロジェクトの範囲を超えることになるとの結論を下した。IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」、IFRS 第 12 号及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の要求事項の根本的な再検討を伴うことになるからである。

BC89 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相当額を不可分でない関連会

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額と区分して表示することを企業に要求するという提案と一貫して、当審議会は次の修正を行うことも提案している。

- (a) IAS 第 7 号を修正して、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キャッシュ・フローを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キャッシュ・フローと区分して表示することを要求する（BC205 項から BC208 項参照）。
- (b) IFRS 第 12 号を修正して、不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業の定義に関する要求事項（BC79 項参照）に加えて、不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業の区分開示を要求する。IFRS 第 12 号の修正案に関する議論については、BC209 項から BC213 項参照。

デリバティブに係る公正価値損益及び為替差額の分類（第 56 項から第 59 項及び B39 項から B43 項）

- BC90 当審議会は、財務、投資及び営業の各区分の定義の提案を適用した場合、企業がデリバティブに係る公正価値損益及び為替差額をどのように分類するのかが明確でないと結論を下した。したがって、当審議会は、企業がそのような収益及び費用をどのように分類するのかに関する具体的な提案を開発した。
- BC91 当審議会は、企業が為替差額の分類を、当該為替差額を生じさせる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することを提案している。例えば、収益に関連した為替差額は営業区分に分類されるが、外貨建の借入金に係る為替差額は財務区分に分類されることになる（ただし、BC62 項から BC69 項で論じたように、当該借入金が顧客へのファイナンスの提供に関連するもので営業として分類される場合は除く）。
- BC92 為替差額の分類を、為替差額を生じさせる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とすることは、企業の事業活動の忠実な表現に寄与する。例えば、当審議会の考えでは、主要な事業活動に関連する為替差額を営業損益から除外して、それらを異なる区分に分類したとした場合には、企業は主要な事業活動の業績について不完全な像を提供することになる。
- BC93 デリバティブに係る利得又は損失の分類は、単純明快ではない。デリバティブは一般的に、個別にかつ企業の他の資源とおおむね独立してリターンを生み出す。したがって、デリバティブに係る公正価値損益は、おそらくは投資から生じる収益及び費用の定義と整合する可能性が最も高い。しかし、デリバティブがリスク管理に使用されている場合には、当該デリバティブと、管理しようとしているリスクの影響を受ける収益又は費用（あるいは資産又は負債）との間に関連性がある。

- BC94 当審議会は、企業が IFRS 第 9 号¹を適用してヘッジ手段として指定した金融商品に係る利得及び損失を次の区分に分類することを提案している。
- (a) 営業区分（当該金融商品が、営業区分に分類される収益又は費用に関連するリスクの管理に使用されている場合—ただし、利得及び損失の総額表示が必要となる場合は除く（BC97 項参照））
 - (b) 財務区分（当該金融商品が、財務区分に分類される収益又は費用に関連するリスクの管理に使用されている場合—ただし、利得及び損失の総額表示が必要となる場合は除く）
 - (c) 他のすべての場合には投資区分（利得及び損失の総額表示が必要となる上記(a)及び(b)の状況を含む）
- BC95 企業は、BC94 項に示した提案を、リスクの管理に使用されていて IFRS 第 9 号を適用してヘッジ手段に指定していないデリバティブにも適用する。ただし、過大なコスト又は労力を要することとなる場合は除く。そのような場合には、企業はデリバティブに係るすべての利得及び損失を投資区分に分類することになる。リスクの管理に使用されずならず企業の主要な事業活動の過程で使用されていないデリバティブも、投資区分に分類される。BC93 項で説明したように、デリバティブは投資から生じる収益及び費用の定義と整合する可能性が最も高いからである。
- BC96 当審議会は、デリバティブに係る公正価値損益を単一の区分に分類するのではなく、企業のリスク管理を反映する方法で分類する方が、企業の活動の忠実な表現を提供すると結論を下した。
- BC97 しかし、ヘッジ手段が相殺し合うリスク・ポジションを有する項目のグループをヘッジしていて、ヘッジ対象が純損益計算書の複数の区分に分類されている場合には、BC90 項から BC95 項の提案を適用すると公正価値損益の総額表示が必要となる。そのような状況において、IFRS 第 9 号の 6.6.4 項及び B6.6.15 項は、ヘッジ手段に係る利得又は損失を独立した科目で表示することを企業に要求している。単一のヘッジ手段から生じる利得及び損失の総額表示を避けるためである。したがって、当審議会は、BC90 項から BC95 項の提案が利得又は損失の総額表示を生じさせる場合には、当該利得又は損失を投資区分に分類すべきであると提案している。当審議会がこれらの項目を投資区分に分類することを提案しているのは、BC93 項で説明したように、デリバティブは投資から生じる収益及び費用の定義と整合する可能性が最も高いからである。
- BC98 企業が IFRS 第 9 号を適用してデリバティブをヘッジ関係において指定する場合には、デリバティブとそれが管理に使用されているリスクとの関連は、ヘッジ会計の適格性要件と文書化の要求事項があるため明確である。しかし、企業は IFRS 第 9 号の目的上のヘッジ関係の指定をせずにデリバティブをリスクの管理に使用する場合がある。企業が

¹ 及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」（企業が当該ヘッジ会計モデルの使用を継続することを認められている期間中において）

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

デリバティブにヘッジ関係を適用しない場合には、デリバティブと管理されるリスクとの関連は明確さが低くなる可能性がある。場合によっては、指定されていないデリバティブを使用して管理されるリスクの影響を受ける区分を識別することが、過大なコスト又は労力を要することがある。例えば、リスクが集権的な財務部門によって管理されている場合である。そうした場合について、当審議会は、利得及び損失を投資区分に分類するよう企業に要求することを提案している。

- BC99 一部の利害関係者は、分類に関しての当審議会の提案が、ヘッジ手段として指定されたデリバティブを指定されていないデリバティブと同じ方法で扱っており、これはヘッジ会計の要求事項を損なうものとみられる可能性があることを懸念した。当審議会は、デリバティブに関する認識及び測定の要求事項は、ヘッジ会計の要求事項を含めて、これらの提案による変更はないことに留意した。
- BC100 また、当審議会の提案は、デリバティブ又はリスク管理に使用される他の金融商品に係る利得又は損失の表示に関しての IFRS 基準における制約には影響を与えない。具体的には、IFRS 基準は、公正価値損益が指定されたヘッジ手段から生じている場合に、企業が公正価値損益の内訳項目を「実効金利法で計算した金利収益」の科目に含めているだけである。
- BC101 当審議会は、BC94 項に記述した提案は IFRS 第 9 号を適用してヘッジ手段に指定された非デリバティブ金融商品に係る公正価値損益にも適用すべきであると結論を下した。当審議会は、このアプローチは企業のリスク管理活動を純損益計算書における収益及び費用の分類に適切に反映すると考えている。またこのアプローチは、多くの企業にとって現行の実務と一貫してもいる。
- BC102 当審議会は、BC94 項に記述したアプローチと類似のアプローチを、リスク管理に使用されている非デリバティブ金融商品のうち IFRS 第 9 号を適用してヘッジ手段として指定していないものに適用することを検討した。しかし、当審議会はこのアプローチを棄却した。企業が、管理されているリスクの影響を受ける区分を識別して、当該金融商品をリスク管理のために保有しているのかどうかを監視するのは、コストがかかる可能性があるからである。これは、企業は非デリバティブ金融商品を複数の目的（リスク管理を含む）で保有する可能性があるためである。この点は、リスク管理目的のみで保有されることの多いデリバティブとは異なる。BC94 項に記述したアプローチと類似のアプローチをヘッジ手段として指定されていない非デリバティブ金融商品に適用することは、重要な判断を必要とする場合もあり、一貫しない適用と比較可能性の低下につながる。これらの非デリバティブ金融商品に係る収益及び費用は、当審議会の全般的な提案を適用して、営業、投資又は財務の区分に分類されることとなる。

純損益計算書に表示すべき科目（第 65 項から第 67 項及び B44 項）

- BC103 当審議会は、財務活動から生じる収益及び費用を純損益計算書において一科目として表示するよう企業に要求することを提案している。独立した科目は、財務諸表利用者が財務活動から生じる収益及び費用を財務区分に分類される他の収益及び費用と区分して識

別することを可能にし、企業の財務についての利用者の分析を容易にする。

BC104 当審議会は、財務区分に分類される他の収益及び費用を純損益計算書において独立の科目として表示するよう企業に要求することも検討した。しかし、当審議会は、そのような要求は下記の理由で不要であろうと結論を下した。

(a) IFRS 基準はすでに、実効金利法で会計処理した金利収益の区分表示を要求している。したがって、企業は現金及び現金同等物に係る金利収益について独立した科目で表示することを要求される。

(b) 分解に関する要求事項案が、財務区分に分類される他の収益及び費用に適用される。

BC105 財務活動から生じる収益及び費用を独立した科目として表示することを企業に要求するという当審議会の提案により、財務コストを表示するという IAS 第 1 号の要求は不要となり、廃止が提案されている。

BC106 不可分の及び不可分でない関連会社及び共同支配企業についての提案（BC77 項から BC89 項参照）に従い、当審議会は、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の純損益に対する持分相当額についての単一の科目を表示するという要求を削除し、不可分の関連会社及び共同支配企業からの純損益に対する持分相当額を不可分でない関連会社及び共同支配企業からの純損益に対する持分相当額と区分して表示するという要求に置き換えることを提案している。

BC107 一部の財務諸表利用者からの要請に対応して、当審議会は、減価償却費、償却費及び研究開発費を純損益計算書において独立した科目で表示することを企業に要求すべきかどうかを検討した。当審議会はそうした要求を棄却した。すべての場合において、有用な情報をもたらさないであろうからである。例えば、費用の主たる分析を費用機能法で表示する企業については、減価償却費を独立した科目で表示するという要求は、売上原価から減価償却費を除外することになり、当該企業の売上原価の過小表示となる可能性がある。また、研究開発費は従業員給付費用や減価償却費などの性質別の費用の配分を含んでいる。費用の主たる分析を費用性質法で表示する企業に、研究開発費の科目を表示することを要求すると、費用性質法で表示される科目に関して誤解を招く情報となる可能性がある。例えば、「従業員給付」の科目には研究開発に関する従業員給付費用を含まないことになる。

純損益計算書において要求される科目と提案している区分との関係

BC108 当審議会は、提案している新たな区分及び小計が、企業が純損益計算書における科目の表示に関する要求事項を適用する方法にどのように影響を与えるのかを検討した。当審議会は、提案している分類の要求事項を適用すると、企業が、要求されている科目（例えば、金融商品に係る減損損失）を分解して純損益計算書の異なる区分に表示することを要求される可能性があることに留意した。当審議会は、このような結果は適切であると結論を下した。純損益計算書における各区分の忠実な表現を達成するのに役立つこと

となるからである。

営業費用の表示（第 68 項から第 72 項及び B45 項から B48 項）

- BC109 当審議会は、企業が純損益計算書において、営業損益に含めた費用の分析を費用性質法又は費用機能法のいずれかに基づいて、いずれか最も有用な情報を提供する方法を用いて表示することを提案している。
- BC110 分析の費用性質法と費用機能法は両方とも有用な情報を提供する可能性がある。費用の性質に関する情報は、財務諸表利用者が企業の営業費用の詳細な内訳を分析することを可能にし、将来の期間についてそれらの費用を予測することに役立つ。費用を機能別に集約した情報は、いくつかの業績指標及びマージンの計算を容易にする。しかし、利用者は、企業がいずれの方法を使用するのかを選択すること及び多くの企業が両方の方法を組み合わせて使用していることから、有用な情報が失われる可能性があるという懸念を示した。IAS 第 1 号は、信頼性があり目的適合性がより高い方法を選択することを企業に要求している。当審議会は、企業の具体的な状況を考慮して、財務諸表利用者に最も有用な情報を提供する単一の方法を使用することを企業に要求することにより、これを強化することを提案している。いずれの方法が自らの状況において最も有用なのかを企業が評価するのに役立つため、当審議会は、企業がこの評価を行う際に考慮すべき要因のセットを示すことを提案している。
- BC111 IAS 第 1 号は、費用の分析を費用機能法で表示する企業に対し、費用の性質に関する情報を提供することを要求している。当審議会は、このような企業に対し、単一の財務諸表注記において、費用性質法を用いた営業費用合計の分析を開示するよう要求することによって、これを強化することを提案している。この提案は、費用を費用機能法で分析することは有用な情報の喪失につながる可能性があるという財務諸表利用者からのフィードバックを反映している。情報が失われるのは、機能別の科目は経済環境の変動に対して異なった反応をする異なる性質の項目を合算して、利用者が将来の営業費用を予測することを困難にするからである。営業費用の性質に関する情報は、キャッシュ・フロー計算書において提供される情報との直接的な比較も可能にする。
- BC112 当審議会は、費用の主たる分析を費用機能法で表示する企業に対し、機能別の各科目の分析を性質別に開示するよう要求することを検討した。この分析を要求することは、財務諸表利用者に企業の機能別の科目をより適切に予測することに役立つ情報を提供するであろう。しかし、財務諸表作成者からのフィードバックは、このアプローチは当審議会在が提案したアプローチよりも著しく複雑となり、適用にコストがかかるであろうと指摘した。したがって、当審議会は、この要求を費用性質法を用いた営業費用合計の分析に限定することを決定した。
- BC113 当審議会は、一部の財務諸表作成者から、提案している要求でさえも企業が適用するのにコストがかかる可能性があると聞かされた。特に、複数の購入システムを運用していて、発生した合計コストの性質に関する情報を追跡することが困難となっている企業についてである。そのような企業は、資産化したコストの性質に関する情報を必ずしも保

持しておらず、したがって、費用の性質別の分析を開示することに困難を感じる可能性がある。しかし、他の作成者は、この分析を現在提供しているか又は限定的なコストで提供できるかのいずれかである。この提案に財務諸表利用者からの強い支持があることにより、当審議会は、性質別の営業費用に関する情報を有していることの便益はコストを上回る可能性が高いと結論を下すに至った。当審議会は、本公開草案に関する協議の間に、この提案の可能性の高いコストと便益について追加的なフィードバックを求めるつもりである。

BC114 当審議会は、費用の主たる分析を費用性質法で表示する企業に対し、費用機能法を用いた費用の分析を注記において開示するよう要求することを検討した。しかし、この開示に対する財務諸表利用者からの要望の証拠がなかったため、こうした要求を棄却した。

要求される科目と営業費用の表示に関する要求事項との関係

BC115 当審議会は、第 68 項で純損益計算書において表示することが要求されている費用科目は、費用性質法についての当審議会の記述を適用して性質別に分析した費用であることに留意した。

BC116 これらの科目が引き続き目立つよう表示されることを確保するため、当審議会は、それらを純損益計算書において使用している営業費用の分析方法により区分して表示するよう企業に要求することを提案している。

包括利益を表示する計算書（第 73 項から第 81 項及び B49 項から B52 項）

BC117 IAS 第 1 号は、その他の包括利益に含めた収益及び費用を、その後の期間において純損益に振り替える（リサイクルする）可能性のある収益及び費用と、永久に純損益の外で報告され振り替えられないことのない項目とに区分することを要求している。これは、その他の包括利益に含めた収益及び費用について 2 つの区分を作り出している。その他の包括利益に含めた金額の理解可能性を高めるため、当審議会は、これら 2 つのその他の包括利益の区分について、より記述的な名称を新設することを提案している。すなわち、将来において所定の条件が満たされた場合に純損益に含められる収益及び費用と、永久に純損益の外で報告される再測定である。

BC118 当審議会は、純損益及び永久に純損益の外で報告される再測定の小計を表示するよう企業に要求することを検討した。しかし、当審議会は、そのような小計は財務諸表利用者には有用な情報を提供しないであろうという結論を下した。

財政状態計算書

財政状態計算書に表示すべき科目（第 82 項及び B12 項から B14 項）

BC119 当審議会は、財政状態計算書において、のれんを無形資産と区分して表示するよう企業に要求することを提案している。のれんは、識別可能でなく残余としてのみ測定される資産であり、直接的には測定できない。したがって、当審議会は、のれんの性質は区分

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

表示を必要とするのに十分なほど無形資産の性質とは異なっていると考えている²。

BC120 財務諸表利用者が不可分の関連会社及び共同支配企業から生じるリターンを他の投資と区分して分析することに役立てるため、当審議会は、不可分の関連会社及び共同支配企業に対する投資を不可分でない関連会社及び共同支配企業に対する投資と区分して表示するよう企業に要求することを提案している。BC77 項から BC89 項は、不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業との区分の根拠について論じている。

BC121 不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業に関する提案の結果として、当審議会は、持分法で会計処理される投資を表す単一の科目を表示するという要求を削除することを提案している。

通例でない収益及び費用

BC122 当審議会は、多くの企業が通例でない費用又は類似した記述をした費用を開示している（及び少数の企業は通例でない収益を開示している）ことを観察した。しかし、企業がこの情報を提供している方法は著しく多様であり、項目を通例でないものとして識別した方法及び理由が明確でないことが多い。

BC123 利害関係者は、2017 年ディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み — 開示原則」に対するフィードバックにおいて、「通例でない (unusual)」及び「頻度の低い (infrequent)」という用語の使用についてコメントし、考えられる定義について議論した。

(a) 多くの財務諸表利用者が、当審議会が通例でない収益及び費用の開示に関する要求事項を開発すべきであることに同意した。通例でないか又は頻度の低い収益及び費用の区分表示又は区分開示は、将来キャッシュ・フローの予測を行う上で有用な情報を提供するからである。また、当審議会が開発した定義及び要求事項は、このような収益及び費用の透明性と企業間での比較可能性を高める可能性があり、企業が費用を通例でないものとして分類する機会を減少させる可能性がある。しかし、数名の利用者は、通例でない又は頻度の低い収益及び費用を定義することは困難である可能性があるとコメントした。それらは企業固有であり、それらを識別するには重要な判断を要するからである。

(b) 利用者ではない多くのコメント提出者が、当審議会は通例でないか又は頻度の低い収益及び費用について定義を開発すべきではないと述べた。それらの項目は企業間及び業種間で異なっており、それらを識別するには重要な判断を要するからである。彼らは、当審議会がその代わりに、そのような項目の開示及び忠実な表現に関する全般的な要求事項を開発することが考えられると提案した。例えば、それらを一定期間にわたり継続して分類し表示すること、又は明確で誤解を招かない方法で

² 同様の理由で、のれんと減損のプロジェクトにおいて、当審議会は、のれん加算前の資本を表す金額を財政状態計算書において表示することを企業に要求すべきかどうかを検討している。

名称を付けることを要求することなどである。

- BC124 当審議会は、通例でない収益及び費用を開示するという要求はどれも、どの収益及び費用が通例でないのかを決定するにあたり判断を行使することを企業に要求することになるのを承知している。しかし、当審議会は、通例でない収益及び費用を定義し、企業に開示を要求することを提案している。財務諸表利用者に収益及び費用の持続性に関する情報を提供するためである。提案している開示により、利用者が企業の将来キャッシュ・フローを予測する際に、持続しない可能性のある収益及び費用を識別し、それらを区分して分析することが可能となるであろう。
- BC125 当審議会は、通例でない収益及び費用に関する情報は、財務業績の計算書に表示するのではなく、注記において開示すべきであると提案している。当審議会は、注記での開示により、企業がそのような収益及び費用のより完全な記述及び分析を提供することが可能となるであろうと結論を下した。また、注記での開示は、そのような収益及び費用に関する情報を見つけるための単一の場所を財務諸表利用者に提供するとともに、通例でない収益及び費用を財務業績の計算書における他の情報よりも目立たせてしまう可能性があるという一部の利害関係者の懸念に対処している。
- BC126 一部の利害関係者は、一部の財務諸表利用者が通例でない収益及び費用の開示を重視していることから、通例でない収益及び費用前の営業利益を IFRS 基準で定められた小計のリストに追加し、営業費用の機能別又は性質別の分析に関する要求事項をそれに従って修正すべきであると提案した。彼らの考えでは、通例でない項目前の営業利益を表示できなくなることは、現行の実務からの著しい後退となる。当審議会は、この小計の追加を提案しなかった。場合によっては、通例でない収益及び費用前の営業利益の小計の表示が、性質別の科目と機能別の科目を組み合わせた表示となる可能性があるためである。利用者は当審議会に、混合した表示を有用とは考えておらず、すべての営業費用が1つの特徴（性質又は機能）によって分析されることを望んでいると述べた。
- BC127 通例でない収益及び費用に関する提案を開発するにあたり、当審議会は次のことを検討した。
- (a) 通例でない収益及び費用をどのように定義するか（BC129 項から BC136 項参照）
 - (b) 再測定は通例でない収益及び費用なのかどうか（BC137 項から BC139 項参照）
 - (c) 企業がどのような情報を通例でない収益及び費用に関して提供すべきか、また、当該情報をどこで提供すべきか（BC140 項から BC144 項参照）
 - (d) 通例でない収益及び費用は経営者業績指標とどのように関連するのか（BC180 項参照）
- BC128 当審議会は、通例でない収益及び費用に関する提案は、2003年にIAS第8号から削除された異常項目の表示の要求とは異なることに留意した。異常項目は、企業の通常の活動とは明確に区別されるものとして定義され、税金の後に、通常の活動からの純利益と

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

区別して独自の区分で表示されていた。他方、通例でない収益及び費用は、性質、機能又は他の特徴に応じて、「通例の (usual)」収益及び費用と一緒に財務業績の計算書の各区分に分類される。異常項目の概念は本公開草案では言及していない。当審議会は、財務業績の計算書における各区分に関する提案の結果として、企業はすべての収益及び費用を各区分のうちの1つに分類することを要求され、異常項目のための独立した区分を作成することが禁止されることに留意した。

通例でない収益及び費用の定義（第 100 項）

BC129 当審議会は、通例でない収益及び費用を予測価値が限定的である収益及び費用として定義することを提案している。当審議会は、通例でない項目をこのように定義することにより、次のようになると判断した。

(a) 持続する可能性が低く、したがって予測価値が限定的である収益及び費用に関する情報を求める財務諸表利用者のニーズに対応する。

(b) 通例でない収益及び費用の識別の基礎となる概念を提供することによって、財務諸表利用者が通例でない収益及び費用を識別することに役立つ。

BC130 現在開示されている通例でない項目の大半は通例でない費用であるが、企業が通例でない収益を有する場合もある。通例でない収益と通例でない費用の両方の開示は、企業の業績の忠実な表現に寄与し、企業が中立的で完全な情報を提供することを確保するのに役立つ。したがって、通例でない項目の定義は、収益と費用の両方に言及している。当審議会は、通例でない項目に関する情報は中立的であるべきであると定めることを検討したが、これを不必要として棄却した。中立性は財務諸表に含まれるすべての項目に適用されるからである。

BC131 提案している通例でない収益及び費用の定義は、種類又は金額が類似している収益及び費用が将来の数事業年度について発生しないであろうと予想することが合理的であるかどうかを評価することを企業に要求する。当審議会が「予想することが合理的」という用語の使用を提案しているのは、この用語が他の IFRS 基準で使用されており、この要求を適用する企業がよく知っているはずであるからである。

BC132 当審議会は、類似した収益又は費用が発生しないであろうと予想することが合理的であるかどうかを企業が評価すべき具体的な期間を示さなかった。しかし、企業にすべての可能性のある将来の報告期間を考慮することも、短期間のみを考慮することも要求する意図はなかった。すべての可能性のある将来の報告期間を考慮することは実務上不可能であり、収益又は費用が通例でないものとして識別される場合が非常に少数となり、有用となる可能性のある情報の喪失となるであろう。短期間のみを考慮することは、予測価値を有する収益及び費用が通例でないものとして識別される結果となる可能性がある。類似した収益又は費用が発生するかどうかを企業が検討すべき期間を定めることは、恣意的となり、予測価値が限定的であるすべての収益及び費用の識別にはつながらない可能性がある。

BC133 当審議会は、収益及び費用が通例でないものかどうかを評価する際に、当該収益又は費用を生じさせた取引又はその他の事象の性質を考慮することが有用となる場合があると認識している。例えば、企業が収益又は費用（例えば、減損損失）について次のように結論を下す場合がある。

(a) 将来の数事業年度について発生するとは合理的に予想されず、したがって、通例でない収益及び費用として分類すべきであり、当該収益又は費用を生じさせた取引又はその他の事象が通例でない性質のものである（例えば、地震の多くない地域における地震）。

(b) 将来の数事業年度について発生すると合理的に予想され、したがって通例でない収益及び費用として分類すべきではなく、当該収益又は費用を生じさせた取引又はその他の事象が通例である性質のものである（例えば、製品価格の下落）。

BC134 しかし、当審議会は、通例でない収益又は費用は通例でない性質の取引又はその他の事象から生じることが多いが、常にそうであるわけではないと結論を下した。通例でない性質の取引又はその他の事象が「通例の」収益又は費用を生じさせる場合がある。例えば、地震によりコストの増加が生じ、それが数年間にわたり生じると予想され、したがって通例でない費用ではないという場合がある。このため、当審議会は、基礎となる取引及びその他の事象の性質への言及を通例でない収益及び費用の定義には含めなかった。

BC135 当審議会は、企業は収益又は費用が通例でないかどうかを評価する際に個々の取引を考慮する必要がないことに留意した。取引のグループから生じるある種類の収益又は費用が通例でない収益又は費用として評価される場合がある。

BC136 提案している定義は、類似した収益又は費用が将来において再発するかどうかを考慮することを企業に要求している。類似した収益又は費用が過去に発生したのかどうかを考慮することは企業に要求していない。過去における収益又は費用の発生は、必ずしも類似した収益又は費用が将来において発生することを示すものではない。したがって、過去の期間に発生したが、将来の複数の報告期間について発生するとは合理的に予想されない収益又は費用の項目は、通例でない収益又は費用として識別されることになる。

再測定（第102項及びB72項）

BC137 当審議会は、現在の価値で測定する資産又は負債の経常的な再測定は、通常は通例でないものには分類されないと提案している。これは、たとえ認識された収益又は費用の金額が期間ごとに変動すると予想される場合であっても当てはまる。

BC138 一部の財務諸表利用者は、現在の価値の測定（公正価値測定を含む）の変動から生じる利得又は損失を予測価値が限定的であると見ている。しかし、現在の価値は各報告期間に変動する可能性が高く、したがって再測定から生じる利得又は損失は各報告期間において発生するものと予想される。このため、そうした利得又は損失は、将来の報告期間において予想される利得又は損失に性質が類似している可能性が高く、通例でない収益

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

及び費用の定義を通常は満たさないであろう。

BC139 再測定から生じる利得又は損失の潜在的なボラティリティがあるため、将来の報告期間において生じると合理的に予想される金額の範囲は、他の区分の収益又は費用よりも広い可能性がある。したがって、広い範囲の利得又は損失は金額において類似していると考えられる可能性がある。

通例でない収益及び費用に関して開示すべき情報（第 101 項）

BC140 当審議会は、通例でない収益及び費用に関する注記開示において、企業が通例でない収益及び費用を財務業績の計算書において表示する科目に帰属させ、通例でない収益及び費用が当該科目及び小計に与える影響を財務諸表利用者が評価できるようにすることを提案している。

BC141 通例でない費用（例えば、通例でないリストラクチャリング費用）の中には、性質の異なる費用（例えば、人件費、減損及び法務コスト）を含んでいるものがある。財務諸表利用者は、費用性質法によって提供される情報を有用と考えていると述べた。したがって、当審議会は、企業が通例でない費用を、純損益計算書において表示しているか又は注記において開示している費用性質法を用いた科目に帰属させることも提案している（BC109 項から BC114 項参照）。

BC142 当審議会は、通例でない収益又は費用を生じさせた基礎となる取引又はその他の事象の記述を企業が提供することを提案している。通例でない収益又は費用を生じさせた基礎となる取引又はその他の事象に関する情報は有用である。財務諸表利用者が、何が通例でない収益又は費用を生じさせたのかを理解し、企業が収益及び費用を通例でないものとして分類したことを評価することを可能にするからである。

BC143 当審議会は、通例でない収益及び費用に関連した収益及び費用の識別を企業に要求することを検討した。通例でない収益及び費用を生じさせた取引又はその他の事象が、提案している通例でない収益又は費用の定義を満たさない関連した収益又は費用も生じさせる場合がある。例えば、販売が通例でない収益を生じさせる場合がある。当該収益を稼得する際に、通例でない費用の定義を満たさない可能性のある関連コスト（人件費、棚卸資産原価及び税金を含む）が企業に発生する場合がある。財務諸表利用者は、たとえ通例でない収益及び費用の定義を満たしていなくても、関連する収益及び費用に関する情報を有用と考える可能性がある。

BC144 しかし、当審議会はこのアプローチを棄却した。財務諸表の作成者が関連する収益及び費用を識別することが困難である可能性があり、また、それらを追跡するにはコストがかかる場合があるからである。そうした困難及びコストは、要求事項の一貫しない適用を生じさせ、もたらされる情報の有用性を低下させる可能性がある。したがって、当審議会は、関連する収益又は費用自体が通例でないものである場合を除き、通例でない収益及び費用に関連する収益及び費用に関する情報の提供を企業に要求することを提案していない。

経営者業績指標

- BC145 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、当審議会は、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。
- BC146 基本財務諸表プロジェクトの一環として実施したリサーチや、2017年ディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み — 開示原則」に対して受けたフィードバック及び2015年アジェンダ協議で、次のことが示された。
- (a) 多くの企業が、財務諸表利用者とのコミュニケーションにおいて経営者の定義した業績指標を提供することにより、財務諸表の外で財務情報を開示している。
 - (b) 利用者は、こうした指標によって提供される情報は下記についての洞察を提供するので有用となり得ると考えている。
 - (i) 経営者が企業の財務業績をどのように見ているか
 - (ii) 事業がどのように管理されているか
 - (iii) 企業の財務業績の持続性又は持続可能性
- BC147 しかし、財務諸表利用者は、これらの指標に関して提供される開示の質に関して懸念を示した。利用者によれば、場合によっては、開示が下記のようになっている。
- (a) 経営者の定義した業績指標の計算方法における透明性が不足している。
 - (b) これらの指標が企業の業績についての経営者の見方を提供する理由についての明瞭性が不足している。
 - (c) 当該指標をIFRS基準が定めている関連する指標と調整しようとする利用者に困難を生じさせている。
 - (d) 期間ごとに継続性のない報告が行われている。
- BC148 これらの指標に関する開示を財務諸表に含めることは、財務諸表利用者が示した懸念のいくつかに対処することに役立つ可能性がある。しかし、一部の利害関係者は、経営者の定義した業績指標をIFRS基準を適用して作成される財務諸表に含めることに関して懸念を指摘した。それは次のようなものであった。
- (a) 経営者の定義した業績指標は不完全であるか又は偏ったものである可能性があり、したがって、それらを財務諸表に含めることは財務諸表利用者に誤解を与える可能性がある。
 - (b) 経営者の定義した業績指標を財務諸表に含めることによって、それらを過度に目立たせたり正当性を与えたりする可能性がある。

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

(c) 経営者の定義した業績指標を計算する際に行われる調整の中には、監査することが困難なものがある。例えば、企業が IFRS 基準に準拠していない会計方針を使用して業績指標を計算する場合に行う調整などである。

BC149 当審議会は、指摘された懸念を検討し、経営者の定義した業績指標のうち経営者業績指標の定義を満たし、したがって財務諸表に含まれるものは、次のようになることに留意した。

(a) 当該業績指標は、表現しようとする情報を忠実に表現するための全般的な要求事項に準拠しなければならない。その要求は、指標が誤解を招くものである場合には満たされない (BC158 項参照)。

(b) 財務業績の計算書に表示されることは稀である (BC163 項から BC166 項参照)。

(c) 経営者の見方に基づいているという点で、純損益のセグメント測定値と類似している。業績のセグメント測定値は財務諸表に含められ監査されている。

BC150 一部の利害関係者は、経営者業績指標を財務諸表に含めると激増する可能性があるという懸念も示した。当審議会は、企業が使用する経営者業績指標の数に本提案が与える影響を予測することは困難であることに留意した。そうした指標の使用が当審議会の提案の結果として増加することはあり得るが、提案している新たな小計を代わりに使用して業績を伝えることを企業が選択するならば、経営者業績指標の使用が減少することもあり得る。BC304 項から BC307 項は、経営者業績指標についての提案が、経営者の定義した業績指標の使用に与えると予想される影響についての追加的な議論を含んでいる。

BC151 当審議会は、一部の利害関係者の懸念を承知しているが、経営者業績指標は IFRS 基準で定めている指標を補完する可能性があり、業績についての経営者の見方及び事業の管理についての有用な洞察を財務諸表利用者に提供すると結論を下した。これらの指標を財務諸表に含めることは、当該指標を企業の法域を問わず同じ要求事項の対象とすることになり、それらが作成される際の規律を向上させ透明性を向上させるであろう。

BC152 経営者業績指標に関する要求事項を開発するにあたり、当審議会は次のことを検討した。

(a) 経営者業績指標をどのように定義するか (BC153 項から BC162 項参照)

(b) 経営者業績指標に関する情報を財務諸表のどこに含めるべきか (BC163 項から BC166 項参照)

(c) 経営者業績指標に関してどのような情報を提供することを企業に要求すべきか (BC167 項から BC179 項参照)

定義及び制約 (第 103 項から第 105 項及び B76 項から B81 項)

BC153 当審議会は、経営者業績指標を、収益及び費用の小計のうち下記に該当するものとして定義することを提案している。

- (a) 一般へのコミュニケーションにおいて、財務諸表の外で使用されている。
- (b) IFRS で定めている合計又は小計を補完する（提案している具体的な小計の議論については BC168 項から BC173 項参照）。
- (c) 経営者の見解では、企業の財務業績の一側面を財務諸表利用者に伝える。

BC154 財務諸表利用者からのフィードバックにより、当審議会は、財務業績の計算書における財務業績の報告の改善及び関連する注記に焦点を当てた。したがって、当審議会が提案している経営者業績指標の定義は、収益及び費用の小計に限定されている。このため、他の財務指標（通貨調整後の収益や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こととなる。

BC155 経営者業績指標が誤解を招く可能性があるという懸念に対処するため、当審議会は、これらの指標の計算に具体的な制約を適用すべきかどうかを検討した。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である。そうした制約は、IFRS 基準に準拠していない会計方針に基づく指標（比例連結を適用する指標など）を禁止することとなったであろう。しかし、当審議会は、経営者業績指標の計算方法にそのような具体的な制約を課すことを下記の理由で棄却した。

- (a) そのような制約は、財務諸表利用者が有用と考える指標（例えば、趨勢分析を容易にするために取得の会計処理の影響の一部について調整した指標）を企業が開示することを妨げる可能性がある。
- (b) そのような制約は、企業が業界で定義された業績指標を使用することを妨げる可能性がある。
- (c) そのような制約は、これらの指標の一部又は全部を許容又は要求している規制上のガイダンスとの矛盾を生じさせる可能性がある。
- (d) 当該要求は、業績についての経営者の見方を提供するという目的と不整合となる。

BC156 当審議会の見解は、一般へのコミュニケーションにおいて財務諸表の外で使用される業績指標は、財務諸表において開示される業績指標と一貫性があるべきであるというものである。その理由は、

- (a) 企業が業績を伝える際に使用していない場合には、その指標が経営者の考えでは業績を伝えるものであるということを正当化することは困難である。
- (b) 1つの企業が経営者の定義した2組の指標を、一方は財務諸表の中で、他方は財務諸表の外で提供するとした場合には、誤解を招くことになる。

BC157 当審議会は、経営者業績指標を、企業の年次報告書に含められた収益及び費用のすべての小計として定義することを検討した。当審議会は、このようなアプローチを次の理由で棄却した。

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

- (a) IFRS 第 8 号「事業セグメント」の修正案に関する公開草案に対して受けたフィードバックと同様、何が年次報告書となるのか明確でない場合がある。
- (b) 経営者は、規制上又は他の要求事項に従うために企業の年次報告書に業績指標を含める場合がある。

BC158 当審議会は、財務諸表注記において開示される経営者業績指標は、財務諸表に含める情報に関しての全般的な要求事項に準拠する必要があることに留意した。すなわち、

- (a) 経営者業績指標は、表現しようとしている企業の財務業績の一側面を忠実に表現しなければならない。
- (b) 経営者業績指標を補強する開示は、例えば、調整項目を開示する際に、集約及び分解に関するガイダンス案に準拠しなければならない。
- (c) 経営者業績指標及び関連する開示についての比較情報を提供すべきである。
- (d) 経営者業績指標は、ある期間から翌期へと継続的に計算すべきであり、新たな指標の方がより有用な情報を提供する場合にはのみ、変更の対象とすべきである。

BC159 一部の利害関係者は、どのような場合に企業が経営者業績指標に関する情報を開示できるのかについて制約を設けるべきではないと主張している。彼らの考えでは、経営者業績指標の提案の主要な目的の 1 つは、財務諸表利用者にこれらの指標によって誤解を招くのを防ぐための十分な情報を提供することである。彼らは、経営者業績指標に関する情報の開示を当該指標が企業の業績の一側面を忠実に表現する場合に限定することは、その目的と次の理由で不整合であると主張している。

- (a) IFRS 基準の要求事項は、誤解を招く可能性のある指標の財務諸表の外での開示を妨げることはできない。一部の法域では国内の法規がそうした指標の開示を妨げる場合があるが、これは常にそうであるわけではない。
- (b) 経営者業績指標は企業の業績の一側面を忠実に表現しなければならないという要求は、利用者が誤解する可能性が最も高い状況でそうした指標に関する有用な情報の開示を妨げることになる。
- (c) 提案されている開示要求を避けたいと考える企業は、忠実な表現を提供しないものとして監査人又は規制機関に評価されるであろうと企業が考えている業績指標を財務諸表の外で開示することによって、開示要求を避けることができる。

BC160 これらの利害関係者は、IFRS 第 8 号が経営者の見方を反映するセグメント情報の開示について類似の明示的な制約を課していないことも指摘している。

BC161 当審議会は、そのような指標に関する情報を財務諸表に含めることが、これらの指標に関する透明性を高める場合があることを承知している。しかし、当審議会は、財務諸表に含めるすべての情報は、表現しようとしている内容の忠実な表現を提供すべきであると考えている。企業の財務業績の一側面を忠実に表現しない経営者の定義した業績指標

は、経営者業績指標として財務諸表に含めるべきではない。

BC162 当審議会は、経営者業績指標は誤解を招くものであるべきではない旨を明記すべきかどうかも検討した。当審議会はそのような提案を不必要であるとして棄却した。誤解を招く情報は企業の財務業績の忠実な表現を提供しないからである。

経営者業績指標に関する情報の記載場所（第106項、第110項及びB82項からB85項）

BC163 当審議会は、企業が経営者業績指標及びすべての関連する情報を単一の注記において開示することを提案している。経営者業績指標及び関連する情報を単一の注記において開示することは、次のことによって当該指標の透明性を向上させる。

- (a) 経営者業績指標を当該指標の理解に必要とされる情報とともに提供すること
- (b) 財務諸表利用者が関連する情報を識別し配置するのに役立つこと

BC164 経営者業績指標は誤解を招く可能性があり、目立たせるべきではないという一部の利害関係者の懸念に対処するため、当審議会は、企業が財務業績の計算書において経営者業績指標を表示するのを禁止することを検討した。しかし、当審議회가 IAS 第1号から IFRS 第X号 [案] に移すことを提案している各項目は、企業の財務業績の理解への目的適合性がある場合には、IFRS 基準で要求されていない科目、見出し及び小計を財務業績の計算書において表示することを企業に要求している。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のを禁止することは、この要求に準拠することを妨げる可能性がある。したがって、当審議会は、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のを禁止することは提案していない。

BC165 しかし、当審議会は、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であろうと予想している。要求を満たすためには、そうした小計は次のようなものでなければならない。

- (a) 提案している各区分の構成に合致する（BC28項参照）。
- (b) 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（BC109項参照）。
- (c) 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。

BC166 しかし、当審議会は、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ために列を使用するのを禁止することを提案している。列の使用の禁止は、そうした指標を財務業績の計算書において表示できる状況をさらに制限することになり、経営者業績指標を過度に目立たせることになるという一部の利害関係者の懸念に対処するのに役立つであろう。さらに、この制約は、財務業績の計算書において提供される情報の比較可能性を向上させるという当審議会の目的と一貫している。

経営者業績指標に関して開示すべき情報（第106項から第108項）

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

- BC167 企業が経営者業績指標の目的及び限界を明記することによって、透明性が高められる。経営者の見方を表示するにあたり、経営者業績指標は企業固有であり、何が財務諸表利用者に有用なのかに関して経営者の判断を必要とする。利用者は、そうした判断に関して、経営者業績指標が提供する情報及びそれが企業の業績の一側面の忠実な表現をどのように提供するのかを理解するための十分な情報を要求する。したがって、当審議会は、企業がそれぞれの経営者業績指標の記述を開示し、その計算方法及びそれが企業の業績に関する情報を伝える理由及びどのように伝えるのかを説明することを提案している。企業は、経営者業績指標が企業固有である旨、当該指標が財務業績についての経営者の見方を提供している旨を開示し、他の企業が使用している指標と必ずしも比較可能ではない旨を記述することによって説明することも要求される。
- BC168 当審議会は、企業がそれぞれの経営者業績指標について IFRS 基準が定めている最も直接的に比較可能な合計又は小計への調整表を提供し、これらの指標の透明性を高めることを提案している。当審議会は、当審議会の提案は IFRS 基準で定める小計の数を増加させるので、これらの調整表は現在よりも調整項目が少なくなり、理解可能性が高まるであろうことにも留意した。
- BC169 経営者業績指標は IFRS 基準における合計又は小計を補完するものであるため、そうした指標がこれらの合計又は小計にどのように関連しているのかを財務諸表利用者が理解することが重要である。調整表は、経営者業績指標の計算方法当該指標が他の企業が提供している類似した指標とどのように比較されるのかに関する情報を利用者に提供する。また、調整表は、調整が必要であると利用者が判断する場合に、経営者業績指標に利用者自身の調整を行うために必要とされる情報を利用者に提供する。
- BC170 しかし、当審議会は、現在 IFRS 基準で定められていない小計の中に、財務諸表において一般的に使用されていて、財務諸表利用者によく理解されているものがあると認識している。そのような指標についての調整表の提供は、追加的な情報を提供しないであろう。それらの目的及び IFRS 基準で定めている合計又は小計との関係はよく理解されており、通常は、財務業績の計算書における表示から明らかであろうからである。
- BC171 したがって、当審議会は、経営者業績指標とはみなされない小計のリストを定めることを提案している。これには、売上総損益（収益から売上原価を控除）及び類似した小計、減価償却及び償却前の営業損益、継続事業からの純損益、法人所得税前純損益が含まれる。したがって、これらの小計は IFRS 基準で定めたものとなり、経営者業績指標をこれらの小計と調整することができる。
- BC172 当審議会は、利息、税金、減価償却及び償却前の利益（EBITDA）を定義すべきかどうかも検討した。しかし、当審議会は、EBITDA は財務諸表利用者とのコミュニケーションにおいて最も一般的に使用される指標ではあるが、金融など一部の業界では使用されていないことに留意した。さらに、EBITDA が何を表すのかに関して、さまざまな分析の有用な出発点であるということ以外には、利用者の一致した意見はない。したがって、EBITDA 指標は経営者業績指標の定義を満たす可能性がある。

- BC173 当審議会は、減価償却及び償却前の営業損益として計算された指標が、現在提供されている EBITDA 指標の多くに類似した情報を提供するのかどうかを検討した。しかし、当審議会は、減価償却及び償却前の営業損益を EBITDA として規定すべきではないと結論を下した。そのように規定すると、営業損益が利息及び税金前の利益と同じであると示唆することになるが、それは正しくない。営業損益は、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からである。言い換えると、当審議会は、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。しかし、BC171 項で論じたように、当審議会は、減価償却及び償却前の営業損益を IFRS の定めた小計のリストに含めた。したがって、その金額と同額の EBITDA 指標は経営者業績指標ではないことになる。
- BC174 当審議会は、経営者業績指標又はその計算方法の変更を財務諸表利用者が理解することに役立つための十分な説明を企業が提供することを提案している。企業はこうした変更の影響の定量化も行うことになる。期間ごとの比較可能性は、これらの指標に関する情報の提供によって増進される。
- BC175 当審議会は、経営者業績指標の 5 年間の実績の要約を要求すべきかどうかを検討した。しかし、この要求を棄却した。会計基準の変更により、企業が当該変更で示された時間枠を超えて比較可能な指標を開示することが困難又は高コストとなる可能性があるからである。
- BC176 IAS 第 33 号は、一部の企業に自らの 1 株当たり利益の開示を要求し、企業が調整後の 1 株当たり利益指標を開示することを認めている。当審議会は、企業の経営者業績指標に基づく調整後の 1 株当たり利益を要求すべきかどうかを検討した。当審議会はこのアプローチを棄却した。企業が複数の経営者業績指標を有していて、これらの指標が総合的に計算されていない場合には、複雑性を持ち込むこととなるからである。
- BC177 しかし、当審議会は、1 株当たり利益の情報は財務諸表利用者にとって重要であり、経営者業績指標の利用者への便益の 1 つは、関連する 1 株当たり利益の数値を計算するために使用できる詳細な情報であるというフィードバックを考慮した。こうした 1 株当たり利益の数値を計算するためには、利用者は、親会社に帰属する利益の調整及び当該調整の税効果に関する情報を必要とする。したがって、当審議会は、企業は経営者業績指標と IFRS 基準が定めている最も直接的に比較可能な合計又は小計との間の調整項目のそれぞれについて、法人所得税の影響及び非支配持分に帰属する金額を区分して開示すべきであると提案している。当審議会は、この開示を、調整の合計額のレベルではなく、経営者業績指標を計算する際に行った個々の調整のレベルで提案することを決定した。利用者が自らの分析に使用する調整後の 1 株当たり利益の指標を算出する際に、どの調整を考慮したいと考えるのかを選択するために必要な情報を提供するからである。
- BC178 当審議会は、一部の財務諸表作成者が、個々の調整に関する税金及び非支配持分の影響の開示は複雑でコストがかかる可能性があるとして述べたことに留意した。経営者業績指標の税効果に関する開示の作成コストを軽減するため、当審議会は、調整項目の法人所得

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

税効果の計算に関する簡素化したアプローチを提案している。当審議会は、この簡素化したアプローチは財務諸表利用者に調整に関する法人所得税効果の合理的な見積りを提供することになり、どのような場合に調整に関する税効果が企業の実効税率を適用して計算した場合の影響と大きく異なるのかが明確になると結論を下した。当審議会は、このアプローチは IAS 第 12 号「法人所得税」で示しているその他の包括利益の項目に係る法人所得税効果の算定に関するアプローチと類似していることに留意した。

BC179 当審議会は、経営者業績指標と営業セグメント業績指標の差額の理由の開示を企業に要求することを検討したが、棄却した。当審議会は、現行の実務の証拠及びアウトリーチ会議からのフィードバックに基づいて、そのような開示は有用な情報を提供せず、決まり文句の開示となる可能性があり、提案に不必要な複雑性を加えることになると結論を下した。

通例でない収益及び費用と経営者業績指標との関係（B75 項）

BC180 当審議会は、企業は経営者の定義した業績指標を開示する際に、通例でない収益及び費用を調整することが多く、場合によっては、そうした調整により通例でない収益又は費用の区分開示が不要となる可能性があることに留意した。しかし、当審議会は、すべての企業に、通例でない収益及び費用に関する情報を開示することを要求している。その理由は、

- (a) すべての企業が経営者の定義した業績指標を使用して業績を伝えるわけではない。したがって、すべての企業が経営者業績指標について提案している開示を提供することを要求されるわけではない。そうした企業は、経営者業績指標を有しておらず、したがって、当審議会がそのような情報を要求しない限り、通例でない収益及び費用に関する情報を提供しないであろう。
- (b) 経営者業績指標に関する提案は、通例でない収益及び費用について調整することを企業に要求していない。したがって、利用者は、そうした収益及び費用に関して必要とする情報を一貫した基礎で提供されないことになる。

発効日及び経過措置

BC181 当審議会は、IFRS 第 X 号 [案] を公表日に開始する 18 か月から 24 か月の移行期間の後に遡及適用によって適用するよう企業に要求することを提案している。

BC182 移行期間について決定するにあたり、当審議会は、提案が影響を与えるのは表示及び開示のみであるため、認識及び測定に影響を与える変更よりも、適用が単純明快となるはずであることに留意した。したがって、当審議会は、提案している 18 か月から 24 か月の移行期間は、企業がシステムの必要な更新を行い、比較情報を再表示するために必要となる情報を収集し、運用上の課題を解決するための十分な時間を与えることになると結論を下した。

BC183 当審議会の提案は、財務業績の計算書の広範な変更を生じることが予想される。当該計

算書における比較情報を再表示しない場合には、財務業績の計算書に含まれる情報が誤解を招くものとなるリスクがある。また、提案が影響を与えるのは表示及び開示の要求事項のみであるため、企業は最も古い比較対象期間よりも前の期間を考慮する必要がないことになる。このため、比較情報の再表示は比較的単純となるはずである。したがって、当審議会は遡及適用を提案している。

BC184 IAS 第34号の第10項は、最低限、直近の年次財務諸表と同じ小計を表示することを企業に要求している。本基準案の適用初年度には、企業は直近の年次財務諸表において本基準案で要求している小計とは異なる小計を有する可能性がある。したがって、企業は本基準案で要求している小計を期中財務報告書において開示することを妨げられることになる。当審議会は、本基準案で要求している小計を表示することは、財務諸表利用者には有用な情報を提供すると結論を下した。したがって、当審議会は、本基準案の適用初年度において、企業が、提案している見出し及び小計を、期中財務報告書の中の要約財務諸表において、当期と比較対象期間の両方について表示することを提案している。

他の IFRS 基準の修正案

IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」

BC185 BC12 項で論じたように、当審議会は、キャッシュ・フロー計算書について限定的な変更のみを提案している。その変更には次のことが含まれる。

- (a) 営業活動によるキャッシュ・フローの間接法での報告の一貫した出発点を定めること (BC186 項から BC188 項参照)
- (b) 利息及び配当のキャッシュ・フローの分類に関する選択肢をなくすこと (BC189 項から BC204 項参照)
- (c) 関連会社及び共同支配企業に対する投資から生じるキャッシュ・フローの分類に関する新たな要求事項を導入すること (BC205 項から BC208 項参照)

間接法の出発点

BC186 当審議会は、企業が営業キャッシュ・フローの間接法での報告について、さまざまな出発点を使用していることを観察した。純損益、継続事業からの純損益、税引前純損益、営業損益などである。

BC187 当審議会は、すべての企業に対し、間接法について同じ出発点の使用を要求することを提案している。財務諸表利用者が、実務の不統一により企業間の比較可能性が低下し、利用者の分析が困難になっていると述べているからである。

BC188 当審議会は、下記の理由で、純損益ではなく営業損益を出発点として使用することを提案している。

- (a) 営業損益を使用する場合、企業は表示する必要のある出発点の修正が少なくなり、

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

営業キャッシュ・フロー区分の表示が簡素化される。これは、純損益に比べて、営業損益に含まれる収益及び費用は、投資又は財務のキャッシュ・フローとして分類される現金への影響が少ないからである。例えば、営業損益には、関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額は含まれない。

- (b) 営業活動によるキャッシュ・フローと営業損益との差額は、営業区分における経過項目に関する指標を提供する。一部の財務諸表利用者は、こうした指標を有用と考えている。営業損益がどのようにキャッシュ・フローに転換されるのかを理解するのに役立つからである。

利息及び配当のキャッシュ・フローの分類

BC189 IAS 第7号は、キャッシュ・フロー計算書における利息及び配当のキャッシュ・フローの分類について企業が会計方針を選択することを認めている。その結果、同じ業種の企業間でさえ分類が異なっている。

BC190 当審議会は、この分類の選択肢を大部分の企業について廃止することを提案している。財務諸表利用者が、同じ業界の企業間での分類の不統一は次のようなものとなっているという考えを示したからである。

- (a) 比較可能性を低下させ、利用者の分析をより困難にしている。
- (b) 多くの場合、意味がない。すなわち、これらのキャッシュ・フローについての異なる分類は、企業の事業活動における利息及び配当の役割に関する情報を必ずしも伝えるものではない。

支払配当金

BC191 当審議会は、すべての企業が、支払配当金を財務活動によるキャッシュ・フローとして分類すべきであると提案している。支払配当金はファイナンスの獲得の対価であるからである。

BC192 IAS 第7号は現在、支払配当金を営業活動によるキャッシュ・フローとして分類することを認めている。IAS 第7号の第34項は、支払配当金を営業活動によるキャッシュ・フローとして分類することは、企業が営業キャッシュ・フローの中から配当を支払う能力を財務諸表利用者が判断するのに役立つ可能性があるとして説明している。しかし、当審議会は、支払配当金を営業活動によるキャッシュ・フローとして分類する論拠をほぼ支持しない。その理由は、

- (a) 支払配当金をこのように分類することは、営業キャッシュ・フローの忠実な表現を提供しない。配当の支払は性質的に財務である。
- (b) 配当の支払に利用可能なキャッシュ・フローを評価する際に、利用者は他の指標を使用する傾向がある。資本的支出のために必要とされる資金を考慮に入れたフリー・キャッシュ・フローなどである。

- (c) IAS 第7号が支払配当金の開示を要求しているので、利用者は、望むのであれば、引き続き、支払配当金を営業活動によるキャッシュ・フローと比較できる。

受取配当金並びに利息支払額及び利息受取額

BC193 当審議会は、受取配当金並びに利息支払額及び利息受取額の分類について2つのアプローチを検討した。

- (a) 可能な範囲で、純損益計算書における分類をキャッシュ・フロー計算書における分類と一致させる。それは、受取配当金並びに利息支払額及び利息受取額の分類が、企業の主要な事業活動に応じて決まることを意味する (BC194 項から BC202 項参照)。
- (b) すべての企業に、受取配当金並びに利息支払額及び利息受取額を営業キャッシュ・フローとして分類することを要求する (BC203 項から BC204 項参照)。

BC194 当審議会は、BC193 項(a)に示したアプローチを提案している。一致が達成できる場合には、もたらされる情報の理解可能性を高めることができるからである。しかし、当審議会は、純損益計算書とキャッシュ・フロー計算書における区分を完全に一致させることは提案していない (BC30 項参照)。

BC195 純損益計算書における分類と同様に、当審議会は、キャッシュ・フロー計算書について提案するアプローチを開発するにあたり、下記の種類の企業を区別した。

- (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リターンを生み出す資産に投資している企業 (BC198 項から BC202 項参照)
- (b) 主要な事業活動が、上記(a)に示したものを何も含んでいない企業 (BC196 項から BC197 項参照)

BC196 当審議会は、BC195 項(b)に示した企業が次のような分類をすることを提案している。

- (a) 利息及び配当からの現金収入を、投資活動によるキャッシュ・フローとして分類する。当審議会がこの分類を提案しているのは、ほとんどの場合、関連する収益が純損益計算書において投資区分に分類されると見込まれるからである。
- (b) 発生した利息から生じる現金支払を、財務活動によるキャッシュ・フローとして分類する。当審議会がこの分類を提案しているのは、利息支払額はファイナンス獲得のコストを表しているからである。関連する金利費用は、このような企業の純損益計算書において財務区分に分類される (BC37 項参照)。
- (c) IAS 第23号「借入コスト」を適用して資産の取得原価の一部として資産化された利息から生じた現金支払を、財務活動によるキャッシュ・フローとして分類する。当審議会がこの分類を提案しているのは、営業活動と投資活動の間での潜在的に恣意的な配分を要求することとなるのを避けるため、及びこのアプローチが、利息支

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

払額が資産化されるかどうかを問わず、利息支払額の一貫した分類をもたらすからである³。

BC197 当審議会は、BC196 項における提案しているアプローチは、ほとんどの場合、キャッシュ・フロー計算書における利息及び配当の分類を純損益計算書における分類と一致させると予想している。当審議会は、このアプローチが完全な一致を達成しないことを承知している。例えば、

- (a) 現金及び現金同等物から生じる金利収益は、純損益計算書では財務区分に分類されるが、キャッシュ・フロー計算書では、すべての利息受取額が投資活動によるキャッシュ・フローとして分類される。
- (b) 有形固定資産の取得原価の一部として資産化された利息は、減価償却費を通じて純損益に認識され、営業損益に含まれることとなるが、資産化された利息支払額は、財務活動によるキャッシュ・フローに含まれる。

しかし、当審議会は、利息又は配当のキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書において単一の区分に分類する方が、完全な一致よりも有用であると結論を下した。

BC198 当審議会は、BC196 項における提案しているアプローチは、BC195 項(a)で述べた企業について修正しない場合には適用できないことに留意した。これは、そのような企業に当該アプローチを修正せずに適用した場合、次のようになるからである。

- (a) 性質が営業であるキャッシュ・フローが、投資又は財務のキャッシュ・フローとして分類される結果となる（例えば、預金に対して支払った利息を銀行が財務として分類することになる）。
- (b) 配当及び利息が、関連する収益及び費用の純損益計算書における分類と一致しない可能性がある。

BC199 当審議会は、BC195 項(a)に述べた企業に対し、受取配当金並びに利息支払額及び利息受取額の分類を、関連する収益及び費用の純損益計算書における分類と完全に一致させることを要求すべきかどうかを検討した。しかし、当審議会はこのアプローチを棄却した。関連する収益及び費用が純損益計算書において複数の区分に分類されている場合に、受取配当金並びに利息支払額及び利息受取額をキャッシュ・フロー計算書において異なる区分に分解することは、企業にとってコストがかかる可能性があるからである。当審議会は、一部の財務諸表利用者が BC195 項(a)に述べた企業についてキャッシュ・フロー計算書の有用性を疑問視しており、したがって、このようなアプローチの便益はコストを上回らない可能性があることも理解している。

³ 2012 年 5 月公表の公開草案「IFRS の年次改善 2010-2012 年サイクル」は、資産化される支払利息について、当該支払が資産化される原資産（例えば、棚卸資産（営業）、有形固定資産（投資））の性質に沿って、営業又は投資のいずれかに分類するように IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」を修正することを提案していた。当審議会は、この修正の適用に関する懸念（当該要求事項の適用により恣意的な配分が生じるという懸念を含む）があったため、この修正を進めなかった。

BC200 その代わりに、当審議会は、BC195 項(a)に述べた企業に対し、たとえ関連する収益及び費用が純損益計算書において複数の区分に分類されている場合であっても、それぞれの種類のキャッシュ・フロー（受取配当金、利息支払額及び利息受取額）をキャッシュ・フロー計算書の単一の区分に分類するよう要求することを提案している。当審議会は、下記の理由で、このアプローチを完全な一致よりも選好している。

- (a) それぞれの種類のキャッシュ・フローがキャッシュ・フロー計算書において単一の区分に分類されるという点で、キャッシュ・フローの表示が簡素化される。
- (b) それぞれの種類のキャッシュ・フローを単一の区分に分類することは、現行の実務及び BC196 項における当審議会の提案するアプローチと一貫している。

BC201 BC200 項に述べた当審議会のアプローチを適用して、当審議会は、企業に対し、それぞれの種類のキャッシュ・フローの分類のための単一の区分を、会計方針の選択を行うか又は関連する収益又は費用の大半を含む純損益計算書における区分を参照するかのいずれかによって決定するよう要求することを検討した。当審議会は、第1のアプローチを提案している。第2のアプローチはキャッシュ・フローの分類が期間ごとに一貫しない可能性があるからである。

BC202 このアプローチを適用した場合、当審議会は、ほとんどの場合、利息の支払は元本の支払と同じキャッシュ・フロー計算書上の区分に分類されるであろうと予想する。したがって、当審議会は、IAS 第7号の第12項における例示（企業が単一の取引から生じるキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書における複数の区分に分類する可能性のある場合を例示している）を削除することを提案している。

BC203 当審議会は、BC193 項(b)に述べた代替的なアプローチも検討した。すべての企業に対し、受取配当金並びに利息支払額及び利息受取額を営業キャッシュ・フローとして分類するよう要求するというものである。このアプローチにはいくつかの利点があった。

- (a) 利息及び配当のキャッシュ・フローについての選択肢をなくすという当審議会の目的を達成することになったであろう。
- (b) 受取配当金並びに利息支払額及び利息受取額がキャッシュ・フロー計算書のどこに分類されたのかを、財務諸表利用者が容易に識別できることになったであろう。これらのすべてが営業キャッシュ・フローとして分類されることとなるからである。これは、多数の会社について電子的報告書を使用して比較する利用者にとっては特に便益となったであろう。
- (c) 純損益の決定に関わる取引又はその他の事象から生じるキャッシュ・フローは営業活動に分類すべきであるというIAS第7号における原則と一貫することになったであろう。
- (d) 当審議会の提案するアプローチとは異なり、投資活動の定義を利息及び配当の受取りを含めるように修正することを要しなかったであろう。

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

- (e) 下記の理由で、財務諸表の作成者にとって適用するためのコストが低くなったであろう。
 - (i) これらのキャッシュ・フローの分類は、当審議会のアプローチを適用するよりも複雑性が低くなったであろう。
 - (ii) このアプローチは、多くの企業に実務の変更を生じさせなかったであろう。

BC204 しかし、当審議会は BC193 項(b)に述べたアプローチを下記の理由で棄却した。

- (a) このアプローチは、IAS 第 7 号における財務活動の定義と不整合となる。IAS 第 7 号における定義は利息支払額を含んでいるが、このアプローチを適用すると、利息支払額は営業活動によるキャッシュ・フローに分類されることになる。
- (b) このアプローチは、営業損益をキャッシュ・フロー計算書の営業キャッシュ・フロー区分と一致させない (BC194 項参照)。その結果、営業活動によるキャッシュ・フローと営業損益との差異が、当審議会の提案するアプローチを適用する場合よりも、営業区分における経過項目に関する指標として弱いものとなる (BC188 項(b)参照)。

関連会社及び共同支配企業から生じるキャッシュ・フローの分類

BC205 当審議会は、純損益計算書において、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相当額を、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相当額と区分して表示するよう企業に要求することを提案している。当審議会は、キャッシュ・フロー計算書でも不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業との区分を要求することを提案している。収益及び費用とそれらに関連するキャッシュ・フローとの関連付けは、多くの財務諸表利用者にとって重要であるからである。

BC206 当審議会は、企業は関連会社及び共同支配企業に対する投資の取得及び売却から生じるキャッシュ・フローを、投資活動によるキャッシュ・フローとして分類すべきであると提案している。これは IAS 第 7 号の投資活動によるキャッシュ・フローの定義と一貫している。当審議会は、すべての企業が、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受け取った配当を投資活動によるキャッシュ・フローとして分類すべきであると提案している。これは、関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額を純損益計算書における営業損益の小計から除外することをすべての企業に要求するという提案と一貫している (BC83 項参照)。

BC207 当審議会は、不可分の関連会社及び共同支配企業の取得及び処分、並びにそこから受け取る配当から生じるキャッシュ・フローの分類についての代替的なアプローチを検討した。それらのアプローチは当該キャッシュ・フローを次のように表示するものである。

- (a) 営業活動として表示する (営業区分の方がこれらの取引の性質をより良く反映するという一部の利害関係者の見解に対応するため)。

(b) 営業活動の近くのキャッシュ・フローの独立した区分に表示する。これは、純損益計算書における不可分の関連会社及び共同支配企業についての当審議会のアプローチと類似している。

BC208 しかし、当審議会は BC207 項(a)のアプローチを棄却した。これらのキャッシュ・フローを営業区分に分類するのは、IAS 第7号における投資及び営業のキャッシュ・フローの定義と不整合となるからである。また、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相当額を営業損益の小計から除外する当審議会の提案とも不整合となる。当審議会は BC207 項(b)のアプローチも棄却した。IAS 第7号で定義された投資キャッシュ・フローが投資区分の外で表示されることになるからである。新たな区分はキャッシュ・フロー計算書の複雑性を増すことにもなる。

IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」

BC209 BC79 項で述べたように、当審議会は、持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業に対する投資を、企業の主要な事業活動と不可分のもの又は当該活動と不可分でないもののいずれかとして分類するよう企業に要求することを提案している。

BC210 これを達成するため、当審議会は、IFRS 第12号を修正して不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業の定義を導入することを提案している。提案している定義は、投資から生じる収益及び費用の定義案に基づいている。このアプローチの目的は、関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用を、投資から生じる収益及び費用の定義を満たす場合にのみ投資区分に分類することである。また、このアプローチは、既存の定義に基づかない不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業の定義を開発するよりも容易で理解可能性も高い。

BC211 当審議会はさらに、どの関連会社及び共同支配企業が企業の主要な事業活動と不可分なのかを企業が判定するのに役立つための指標のセットを導入することも提案している。企業と関連会社又は共同支配企業との間の考えられる事業上の関係は広範囲であることから、当審議会は、すべての事業上のシナリオを包含することのできる要件の網羅的なリストを開発することは可能ではないと結論を下し、その代わりに指標のリストを提案した。審議会の審議の間に、収益及び費用の一貫した分類の重要性を考えた場合に、提案している定義と指標は、企業が不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業とを一貫した基準で区別できるようにするために十分なのかどうかについて、懸念が示された。

BC212 当審議会は、不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業に関して区分開示を要求するよう IFRS 第12号を修正することも提案している。

BC213 財務諸表利用者が企業の行った判断を理解するのに役立つため、当審議会はさらに、持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業が不可分なのかどうかを評価するために行った重要な判断及び仮定を開示するよう要求すること、並びに分類の変更に関する開示要求を提案している。

IAS 第 33 号「1 株当たり利益」

- BC214 当審議会は、調整後の 1 株当たり利益の計算に使用する分子を、親会社の持分請求権の保有者に帰属する IFRS 基準において表示される小計又は経営者業績指標に限定するように IAS 第 33 号を修正することを提案している。
- BC215 現在、IAS 第 33 号の要求事項を適用する場合、調整後の 1 株当たり利益は財務業績の計算書のどの内訳項目に基づいて計算することもできる。調整後の 1 株当たり利益に使用する分子は、IFRS 基準で定められた小計又は経営者業績指標である必要はない。調整後の 1 株当たり利益は経営者業績指標よりも開示要求が少なくなるので、企業が調整後の 1 株当たり利益を経営者業績指標の代わりに開示することを選択する場合には、財務諸表利用者が受け取る情報が少なくなる。調整後の 1 株当たり利益に使用する分子を、親会社の持分請求権の保有者に帰属する IFRS 基準において表示される小計又は経営者業績指標に限定することは、利用者が調整後の 1 株当たり利益に関して経営者業績指標について受け取るのと同じ情報を受け取るべきであることを意味している。
- BC216 当審議会は、経営者業績指標に基づいた調整後の 1 株当たり利益が財務諸表利用者には有用な情報を提供する可能性があるかと判断した。したがって、企業が調整後の 1 株当たり利益を開示する場合に、経営者業績指標を分子として使用できる旨を記述することを提案している。
- BC217 当審議会は、国内の法令によって調整後の 1 株当たり利益の開示を要求されている企業に対しての BC214 項における 1 株当たり利益の提案の影響を検討した。そうした企業が、国内の法令で要求されている 1 株当たり利益指標に使用する分子が経営者業績指標の定義を満たすと結論を下す場合には、当該企業は当該指標を財務諸表において開示することが認められる。しかし、企業が分子を経営者業績指標として識別していない場合には、国内の法令で要求されている 1 株当たり利益指標は財務諸表の外でのみ開示されることになる。
- BC218 当審議会は、調整後の 1 株当たり利益は注記においてのみ開示でき、基本財務諸表には表示できない旨を定めることも提案している。財務諸表利用者に理解されるためには、調整後の 1 株当たり利益の計算は、追加的な情報及び基本財務諸表において表示されている指標への調整表が必要となる。この追加的な情報及び調整表を提供できるのは注記においてのみである。注記における開示は、調整後の業績指標を IFRS 基準で定められている指標よりも目立たせるべきではないという一部の利害関係者の懸念に対応することにもなる。

IAS 第 34 号「期中財務報告」

- BC219 当審議会は、企業の要約期中財務諸表への注記において経営者業績指標に関する情報の開示を要求するように IAS 第 34 号を修正することを提案している。
- BC220 一部の財務諸表利用者は、企業が要約財務諸表を表示する場合を含めて、経営者業績指標に関する情報をすべての期中財務報告書への注記において開示することを要望した。

このような開示は、期中財務報告書と同時に発表される経営者業績情報を利用者がより良く理解できるようにするであろう。期中財務報告書において経営者業績指標に関する情報を要求することは、利用者に経営者業績指標に関する透明性のある情報を提供し、利用者が企業の業績のすべての側面を適時に分析することを可能にする。

- BC221 要約期中財務報告書の目的と一貫して、企業は経営者業績指標に関して過去に報告した情報（例えば、経営者業績指標が企業の業績の諸側面を伝えると経営者が考えている理由に関する情報）を繰り返す必要はない。
- BC222 経営者業績指標と IFRS 基準で定めている小計との間の調整項目の法人所得税及び非支配持分への影響の開示の作成コストに関する一部の財務諸表作成者の懸念に対応して、当審議会は、この開示を要約財務諸表において要求しないことを検討した。しかし、このアプローチを棄却した。この情報を要約財務諸表から省略すると、経営者業績指標の開示の有用性を損なう可能性があるからである。当審議会は、経営者業績指標の調整の税効果の算定に関する要求事項案もこの情報の提供のコストを低減させるはずであることに留意した。
- BC223 当審議会は、同基準における通例でない項目の記述を当審議会が提案している通例でない収益及び費用の定義に合わせるように IAS 第 34 号を修正することも提案している。
- BC224 一部の財務諸表利用者は、当審議会に、要約財務諸表において費用性質法を使用した情報を表示又は開示してほしいと考えていると述べた。当審議会は、そのような要求を提案しないことを決定した。最新の完全な 1 組の年次財務諸表に関する更新を提供するという要約財務諸表の目的と不整合となるからである。
- BC225 当審議会は、企業が IFRS 第 X 号 [案] を適用する最初の年度の要約期中財務報告書中の要約財務諸表における見出し及び小計の表示についての要求事項を提案している (BC184 項参照)。

IAS 第 8 号「作成の基礎、会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」

- BC226 IAS 第 1 号は、全般的な表示及び開示の要求事項とともに、財務諸表の全般的な特徴に関する要求事項を含んでいる。当審議会は、財務諸表の全般的な特徴を示した各項をいくつかの開示要求とともに IAS 第 1 号から IAS 第 8 号に移し、IAS 第 1 号を廃止することを提案している。
- BC227 当審議会が変更なしに IAS 第 8 号に移すことを提案している項には、次のものがある。
- (a) 「重要性がある」の定義 (IAS 第 1 号の第 7 項の一部)
 - (b) 適正な表示及び IFRS 基準への準拠に関する要求事項 (IAS 第 1 号の第 15 項から第 24 項)
 - (c) 継続企業に関する要求事項 (IAS 第 1 号の第 25 項から第 26 項)
 - (d) 発生主義会計に関する要求事項 (IAS 第 1 号の第 27 項から第 28 項)

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

(e) 会計方針及び見積りの不確実性の発生要因の開示に関する要求事項（IAS 第 1 号の第 117 項から第 133 項）

BC228 当審議会は、これらの要求事項を IAS 第 1 号において維持するか、それとも要求事項を表示及び開示に関する IFRS 第 X 号 [案] に移すかを検討したが、IAS 第 8 号の文脈の方がよく合うであろうと結論を下した。

BC229 IAS 第 8 号への追加の提案に照らして、当審議会は IAS 第 8 号を次のように修正することも提案している。

(a) 基準の表題を「作成の基礎、会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に変更する。

(b) 目的及び範囲の各項を改訂する。

IFRS 第 7 号「金融商品：開示」

BC230 当審議会は、第 80A 項及び第 136A 項を IAS 第 1 号から IFRS 第 7 号に移すことを提案している。これらの項は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」の第 16A 項から第 16B 項又は第 16C 項から第 16D 項に従って資本として分類されるプッタブル金融商品に関する開示についての要求事項を示している。当審議会は、ある種類の金融商品に固有の開示要求は、全般的な表示及び開示の基準よりも、他の金融商品を扱っている IFRS 基準に置く方が適合するであろうと結論を下した。

BC231 これらの開示要求の対象となる資本性金融商品は、現在は IFRS 第 7 号の範囲に含まれていないので、当審議会は、それらの項の移動を反映するように IFRS 第 7 号の範囲を修正することも提案している。

本提案の予想される影響

BC232 当審議会は、提案している新たな要求事項の導入で生じる可能性の高いコスト及び当該要求事項の継続的な適用で生じる可能性の高いコストと便益の評価並びにそれに関する知識の共有を公約している。これらのコストと便益を総称して「影響」と呼ぶ。当審議会は、提案している新たな要求事項で生じる可能性の高い影響についての洞察を、提案の公式の公開並びにフィールドワーク、分析及び協議を通じて得る。

BC233 この後の各項は、提案している要求事項で生じる可能性の高い影響について論じており、これには下記の内容が含まれる。

(a) 影響分析の要約（BC236 項から BC247 項参照）

(b) 当審議会の提案の影響を受ける企業（BC248 項から BC249 項参照）

(c) 本提案が財務報告の質に与える可能性の高い影響（BC250 項から BC277 項参照）

(d) 本提案が財務諸表において情報が報告される方法に与える可能性の高い影響

(BC279 項から BC280 項参照)

- (e) 本提案で生じる可能性の高いコスト (BC281 項から BC300 項参照)
- (f) 本提案のその他の影響 (電子報告、経営者の定義した業績指標の使用並びに契約及び合意の帰結に与える可能性の高い影響を含む) (BC301 項から BC312 項参照)

BC234 これらの影響の分析 (影響分析) は、主として定量的ではなく定性的なものである。当初及びその後のコストと便益は、利害関係者の間で異なる可能性が高い。コストと、特に便益の定量化は、主観的かつ困難なプロセスである。この種の分析においてコスト又は便益のいずれかを定量化する十分に確立された信頼性のある技法はない。また、分析は要求事項案で生じる可能性の高い影響についてのものであり、実際の影響の分析ではない。適用前には知ることができないからである。実際の影響は、当審議会の適用後レビューを通じて考慮される 1 つの要素である。

BC235 当審議会は、本公開草案の開発全体を通して提案の潜在的な影響を理解しようとしてきた。本プロジェクトとその生じる可能性の高い影響は、当審議会の諮問機関及び常設の諮問グループ (資本市場諮問委員会、世界作成者フォーラム、新興経済グループ及び会計基準アドバイザー・フォーラムを含む) と 23 回の別々の場で議論された。本提案の電子報告への影響は、IFRS タクソノミ諮問グループと議論された。さらに、審議会メンバーとスタッフが外部の利害関係者との広範なアウトリーチを 2016 年 2 月から 2019 年 6 月まで実施した。100 回以上のアウトリーチ会議が利害関係者と行われ、そのうち 50 回以上は財務諸表利用者との会議であった。その他の会議には、財務諸表の作成者、学者、地域的な基準設定主体、規制機関及び他の利害関係者が含まれていた。当審議会は下記から得た結果も考慮した。

- (a) さまざまな業種の 100 社の報告実務の分析
- (b) 厳選した学術文献並びに他の機関が公表した報告書及びガイダンスのレビュー
- (c) 経営者が定義した指標に関してのさまざまな法域における規制上の要求事項に関するリサーチ

影響分析の要約

財務諸表に対して予想される主要な変更点は何か

BC236 当審議会の提案は、下記に対する変更を生じると予想される。

- (a) 純損益計算書における小計の表示
- (b) 持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業に関する情報の表示
- (c) 財務諸表における情報の分解 (通例でない収益及び費用を含む)
- (d) 経営者の定義した業績指標に関して提供される情報

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

(e) キャッシュ・フロー計算書における情報の表示

BC237 表 1 は、当審議会の提案が財務諸表の各構成部分に与えると予想される影響を要約している。財務情報の分解に関しての当審議会の提案のみが持分変動計算書に影響を与えると予想される。

表1 財務諸表に対する予想される影響の要約

主要な提案	情報が財務諸表において報告される方法に与える可能性の高い影響
純損益計算書に対する予想される影響	
純損益計算書において定義された小計及び区分を要求	<ul style="list-style-type: none"> ● 「営業損益」の小計の表示は、一部の企業にとっては新規となる。さらに、営業損益と名付けた指標をすでに表示している企業の多くは、その計算方法を変更する必要がある。 ● 「不可分の」関連会社及び共同支配企業と「不可分でない」関連会社及び共同支配企業との区別並びに「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」の小計の表示は、関連会社及び共同支配企業に対する投資を有する企業のほぼすべてにとって新規となる。 ● 投資区分は大半の企業にとって新規となる。しかし、銀行や保険会社など、主要な事業活動の過程で投資をしている企業は、この要求の影響をそれほど受けないと予想される。 ● 財務区分及び「財務及び法人所得税前純損益」の小計の表示は、大半の企業にとって新規となる。しかし、銀行などの企業はこの要求を免除される可能性が高い。さらに、このような小計をすでに表示している企業の多くは、その計算方法を変更する必要がある。
性質別又は機能別の営業費用の分析	<ul style="list-style-type: none"> ● 一部の企業は、営業費用を分析するために使用する方法を変更する必要がある。 ● 一部の企業は、営業費用の分析に対しての混合アプローチをやめる必要がある。
キャッシュ・フロー計算書に対する予想される影響	
間接法の出発点	<ul style="list-style-type: none"> ● 営業損益を間接法の出発点とすることは、大半の企業にとって変更となる。
利息及び配当の分類	<ul style="list-style-type: none"> ● 多くの企業は利息受取額及び利息支払額の分類を変更する必要がある。一部の企業は受取配当金の分類を変更する必要がある。それらの企業については、営業活動によるキャッシュ・フローが変化する。 ● 少数の企業は支払配当金の分類を変更する必要がある。
注記に対する予想される影響	
通例でない収益及び費用	<ul style="list-style-type: none"> ● 通例でない収益及び費用に関する情報の開示は、多くの企業にとって新規となる。そのような情報を現在すでに開示している企業の多くは、通例でない収益及び費用を識別する方法を変更する必要がある。そうした項目に関する追加的な情報を提供する必要がある。
経営者業績指標	<ul style="list-style-type: none"> ● 一部の企業は、経営者業績指標を財務諸表の外のみではなく注記に含める必要がある。 ● 大半の企業は経営者業績指標に関する開示を現在よりも多く提供する必要がある。これには調整表並びに各調整の税金及び非支配持分に対する影響が含まれる。 ● 一部の企業はそうした開示を財務諸表の外のみではなく財務諸表において提供する必要がある。 ● 一部の企業は定義されている経営者業績指標を使用しておら

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

	ず、本提案の影響を受けない。
営業費用の性質別又は機能別の分析	● 費用の主たる分析を費用機能法で表示している企業の多くは、注記において営業費用の性質に関する追加的な情報を提供する必要がある。
財務諸表における集約及び分解に対する予想される影響	
基本財務諸表及び注記の役割並びに集約及び分解	● 多くの企業は、基本財務諸表と注記の両方において提供する分解のレベルを変更すると予想される。

財務諸表利用者にとっての予想される便益は何か

BC238 当審議会の提案は、純損益計算書に含まれる情報の改善に焦点を当てており、財務諸表利用者に経済的意思決定を行うためのより良い情報を提供するであろう。特に、本提案は情報が財務諸表において伝達される方法を改善し、したがって下記によって財務報告の質を改善することを狙いとしている。

- (a) 追加的な目的適合性のある方法の提供（特に財務業績に関して）
- (b) 企業間の比較可能性の向上
- (c) いくつかの経営者の定義した業績指標に関する報告の透明性及び規律の改善

BC239 具体的には、主要な予想される便益は次のものである。

- (a) 財務諸表利用者には、企業の業績に関する追加的な目的適合性のある情報（下記に関する情報を含む）を提供すること
 - (i) 企業の営業業績（主要な事業活動を含む）（すべての企業について、営業損益の小計を通じて）
 - (ii) 資金調達の前段階の影響前の企業の業績（大半の企業について、財務及び法人所得税前純損益を通じて）
 - (iii) 企業の投資から生じたリターン（大半の企業について、投資区分における独立表示を通じて）
 - (iv) 持分法で会計処理される投資の業績（企業の主要な事業活動と不可分の投資及びそうでない投資に関して区分した情報）
 - (v) 通例でない収益及び費用（財務諸表利用者が企業の利益の持続可能性を評価し、したがって期待将来キャッシュ・フローを評価するのに役立つ）
 - (vi) 経営者業績指標
- (b) 改善された分解（営業費用合計の性質別の分解及び大口の「その他」残高の分解を含む）を通じての追加的な目的適合性のある情報を提供すること
- (c) 下記のことによって、利用者が情報（(a)に示した情報を含む）を発見し企業間で

及び期間ごとに比較するのを可能にすること

- (i) 純損益計算書における3つの新しい小計を定義
 - (ii) 通例でない収益及び費用を定義
 - (iii) 分解に関する要求事項を強化
 - (iv) キャッシュ・フロー計算書における利息及び配当のキャッシュ・フローの分類についての選択肢を削除
 - (v) 営業活動によるキャッシュ・フローの間接法での報告について一貫した出発点を要求
- (d) 経営者が定義したいいくつかの業績指標の報告に透明性と規律を導入すること。経営者業績指標についての提案は、利用者が業績に関しての企業固有の情報を分析し調整することを可能にする。利用者は、経営者の定義した業績指標に関する情報をどこで見つけるべきかを知ることになり、これらの指標についてのより完全な情報（作成方法及び理由を含む）を得る。さらに、これらの調整が税金及び非支配持分に与える影響に関する情報によって、利用者は調整を受け入れるか又は受け入れずに調整後の1株当たり利益についての自身の測定値を計算することが可能となる。

導入及び適用の予想されるコストはどのようなものか

- BC240 当審議会の提案は、表示及び開示の要求事項に影響を与えるのみであり、認識及び測定
の要求事項には影響を与えない。したがって、一般的には、本提案は、認識及び測定
の要求事項に影響を与える新 IFRS 基準又は修正 IFRS 基準よりもシステムへの影響が少
ない可能性が高い。
- BC241 提案している要求事項を導入し適用するための企業のコストは、企業の実務が現在まち
まちであるため、まちまちであろう。例えば、当審議会の提案は、一部の企業の既存の
報告実務と類似している可能性があり、そのような企業に発生するコストは限定的とな
る。また、一部の企業は、要求されている情報の大半が既存のシステムを通じて利用可
能となっており、したがって発生するコストが限定的となる場合がある。
- BC242 これまでのアウトリーチにおいて受け取ったフィードバックによれば、特定の状況にお
いて導入にコストがかかる可能性のある提案には下記のものが含まれる。
- (a) 収益及び費用の純損益計算書における営業、投資及び財務の各区分への分類
 - (b) 営業費用合計の性質別の分析の開示（費用の分析を機能別に表示している企業が、
現在、費用の性質に関して限定的な情報しか提供していない場合）
 - (c) 経営者業績指標の計算の際に行った調整が税金及び非支配持分に与える影響の識別
 - (d) 例えば、どの関連会社及び共同支配企業が不可分なのか又は不可分でないのかの識
別又は通例でない収益及び費用の識別にあたっての判断の適用

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

- BC243 当審議会は、財務諸表利用者に最も有用な情報を提供するアプローチが、便益を上回るコストを生じると評価した場合には、簡素化したアプローチを提案している。例えば、当審議会は、経営者業績指標の調整の税効果の計算（BC178 項参照）並びに一部の収益及び費用の純損益計算書における各区分への配分（BC95 項参照）について簡素化したアプローチを提案している。当審議会は、費用の性質別の分析についても簡素化したアプローチを提案している（BC109 項から BC114 項）。判断を要する提案について、当審議会は、プロセスを容易にするための適用指針を提案している。例えば、通例でない収益及び費用や、不可分の関連会社及び共同支配企業並びに不可分でない関連会社及び共同支配企業の定義に関してである。
- BC244 企業にとってコストの大半は、本提案を導入するために必要となるプロセス変更に関連するものであり、一部の企業はシステムを修正することが必要となる場合がある。提案の一部（特に通例でない収益及び費用並びに経営者業績指標に関して提案している開示）は、継続的なプロセスのコストも生じさせる。
- BC245 本提案は、財務諸表利用者にとってのコストも増加させる。大半は、財務諸表の新しい構成の提案にモデル及び分析を合わせるために必要となる導入コストである。当審議会は、企業による本提案の導入は、利用者が分析のために必要としている情報の入手に費やす時間を現在よりも少なくできることによって、最終的には利用者にとってのコストを節減するであろうと予想している。

全体的な評価

- BC246 当審議会は、IFRS 第 X 号 [案] における提案の結果として予想される財務報告の改善に関しての便益は、本提案の導入及び適用のために予想されるコストを上回るであろうと結論を下した。
- BC247 BC248 項から BC312 項は、当審議会の提案の予想される影響のより詳細な分析を示している。

当審議会の提案の影響を受ける企業

- BC248 IFRS 第 X 号 [案] は、IFRS 基準を適用して財務諸表を作成するすべての企業に適用される。
- BC249 本提案によって導入される変化の大きさは、企業が現在用いている表示及び開示の実務並びに事業活動の性質及び範囲に応じて異なるであろう。BC240 項で説明したように、本提案は、いかなる資産、負債、資本、収益又は費用の認識及び測定にも影響を与えない。

本提案が財務報告の質に与える可能性の高い影響

- BC250 提案している要求事項が財務報告の質にどのように影響を与える可能性が高いのかを評価して、当審議会は下記に関する改善を識別した。

- (a) 財務業績に関する情報の目的適合性 (BC251 項から BC264 項参照)
- (b) 情報の比較可能性 (BC265 項から BC274 項参照)
- (c) 財務業績に関する情報の透明性 (BC275 項から BC277 項参照)

本提案は財務業績に関する目的適合性のある情報をどのように提供するのか

BC251 当審議会の提案は、企業が主として財務業績に関して追加的な目的適合性のある情報を提供する結果となるであろう。これには下記に関する情報が含まれる。

- (a) 企業の営業業績 (主要な事業活動を含む) (すべての企業について、営業損益の小計を通じて)
- (b) 資金調達の影響前の企業の業績 (大半の企業について、財務及び法人所得税前純損益を通じて)
- (c) 企業の投資から生じたリターンを (大半の企業について、投資区分における独立表示を通じて)
- (d) 持分法で会計処理される投資の業績 (企業の主要な事業活動と不可分の投資及びそうでない投資についての区分した情報)
- (e) 通例でない収益及び費用 (財務諸表利用者が企業の利益の持続可能性を評価し、したがって期待将来キャッシュ・フローを評価するのに役立つ)
- (f) 収益、費用、資産、負債及び資本 (改善された分解 (営業費用合計の性質別の分解及び大口の「その他」残高の分解を含む) を通じて)

BC252 財務諸表利用者からのフィードバックは、企業が利用者とのコミュニケーションに現在使用している経営者の定義した業績指標が、目的適合性のある情報を提供できることを示唆している。しかし、これらの指標は企業が定義したものであり IFRS 基準で定義されたものではないため、経営者業績指標についての当審議会の提案は、当該指標の透明性に焦点を当てている (BC146 項から BC148 項参照)。

営業損益

BC253 営業損益は、財務諸表において最も一般的に表示される小計の 1 つである。例えば、当審議会が分析したサンプル企業 100 社 (付録の表 A.1 参照) の中で、63 社が営業損益という名称の指標を表示していた。CFA 協会によるアンケート調査に回答した財務諸表利用者の過半数が、営業損益など、企業が基本財務諸表において表示すべき主要な小計を基準設定主体が定義することを望んでいた⁴。46 か国からの企業が表示している科目及び小計に関する調査では、企業価値との関連性が最も高いのは損益計算書の中ごろ

⁴ CFA Institute, “Bridging the Gap: Ensuring Effective Non-GAAP and Performance Reporting”, November 2016. [ここで入手可能](#)。

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

にある指標（例えば、営業損益の小計）であることを示していた⁵。一貫して定義された営業損益の小計の表示をすべての企業に要求することによって、当審議会の提案は、企業の財務業績に関する目的適合性のある情報を利用者に提供するであろう。

財務及び法人所得税前純損益

BC254 EBIT は、もう 1 つの広く利用されている業績指標であり、企業の価値生成活動を資本提供者及び課税当局への価値分配と区別することを意図したものである。2016 年の Mazars による EUROSTOXX 50 社の調査では、調査した 34 社の製造会社が EBIT を、通常は財務業績の計算書における小計として報告していたと報告されている。EBIT は、銘柄選別及び比率分析、又はキャッシュ・フロー予測の出発点として一般的に使用されている⁶。2016 年の CFA 協会によるアンケート調査では、431 人の投資家（大半がバイサイドの回答者）の 45.9%が EBIT を分析に使用していた⁷。

BC255 当審議会は EBIT ではなく財務及び法人所得税前純損益を要求し定義することを提案しているが、BC47 項で説明した理由で、当審議会は、提案している小計を財務諸表利用者が利用すると予想している。利用者は財務及び法人所得税前の企業の業績を描写しようとする小計（EBIT など）を現在使用しているからであり、したがって、当該小計は利用者に目的適合性のある情報を提供することになる。

投資区分

BC256 財務諸表利用者は、当審議会に、利用者は一部の項目から生じる収益及び費用（例えば、一部の投資から生じる収益）を、企業の日常的な事業運営を反映する項目と区分して考えていると述べた（一部の利用者はこれらを「中心的でない」又は「営業外の」項目と呼んでいる）。利用者は、これらの項目を、営業項目とは異なる評価前提（キャッシュ、リスク及び成長プロファイルに関して）を使用して評価する。投資から生じる収益及び費用に関する区分した情報を要求するという当審議会の提案は、この情報が一貫して定義されて営業活動から分解されることを確保するのに役立ち、利用者の分析に対して目的適合性のある情報を提供するであろう。

不可分の関連会社及び共同支配企業

BC257 不可分の関連会社及び共同支配企業並びに不可分でない関連会社及び共同支配企業の表示についての当審議会の提案は、事業活動が企業の事業活動と不可分である関連会社及び共同支配企業からの成果を分析し、当該成果を他の投資からの収益及び費用と区別するための情報を財務諸表利用者に提供するはずである。

⁵ Barton J., Hansen, T. B., and Pownall, G., 'Which Performance Measures Do Investors Around the World Value the Most—and Why?', *The Accounting Review*, vol 85, no 3, May 2010, pp 753–89.

⁶ Mazars, 'The use of alternative performance measures in financial information current practice of European listed companies', as of 30 June 2016 and 31 December 2015. [ここで入手可能](#)

⁷ CFA Institute, "Bridging the Gap: Ensuring Effective Non-GAAP and Performance Reporting", November 2016.

BC258 不可分の関連会社及び共同支配企業並びに不可分でない関連会社及び共同支配企業から生じる成果、資産及びキャッシュ・フローを区分して表示するという提案は、企業が異なる事業活動の業績を忠実に表現することを可能にするはずである。

通例でない収益及び費用

BC259 アナリストは、利益は次のような場合に質が高いと考えている。営業キャッシュ・フローの裏付けがあり、持続可能で反復の可能性のあるものであり、経済実態を反映していて、一定期間にわたり一貫した報告の選択を反映している場合である⁸。言い換えると、財務諸表利用者は、利益がどの程度まで繰り返される可能性が高いのかを識別しようとしている。当審議会は、通例でない収益及び費用の注記開示は、ある期間に報告された収益及び費用が将来の期間において発生すると見込まれる程度を利用者が識別するのに役立つことによって、利用者に目的適合性のある情報を提供できると予想している。

BC260 当審議会は、企業は注記において、将来の数事業年度について発生するとは見込まれない通例でない収益及び費用を生じさせた取引又はその他の事象の説明的記述を開示しなければならないと提案している。この提案は、すべての通例でない収益及び費用の開示を要求することになるので、当審議会は、これにより財務諸表利用者が通例でない収益及び費用に関する完全な情報を入手することが可能となり、企業の業績の忠実な表現に寄与すると予想している。

分解

BC261 財務諸表利用者は当審議会上、目的適合性のある情報が省略される程度まで情報が集約されている場合があると述べた。

BC262 財務諸表の作成者が目的適合性のある情報を提供するのに役立つため、当審議会は、適切な集約及び分解の決定に必要な手順及びそのための考慮事項を記述することを提案している。当審議会は、この提案は企業が重要性のある情報を識別して開示するのに役立つ、それにより財務諸表利用者が経済的意思決定を行うための目的適合性のある情報を提供するであろうと予想している。

BC263 当審議会はさらに、個々には重要性のない項目で構成された大口残高の分解について提案している具体的な要求事項により、企業がこれらの項目に含まれている内容についてのより多くの説明を提供することになり、そうした項目についてのより完全で、したがってより忠実な表現を達成するであろうと予想している。

BC264 当審議会は、費用の分析を機能別で表示している多くの企業が、注記において、費用の性質に関する追加的な情報を限定的にしか開示していないことも発見した。財務諸表利用者は当審議会上、費用の性質別の分析を有用と考えているが、それが欠けているか又は不完全な場合があると述べた。営業費用の分析を機能別に表示している企業に対し、

⁸ Brown, L. D., Call, A. C., Clement, M. B., and Sharp, N. Y., 'Inside the "Black Box" of Sell-Side Financial Analysts', *Journal of Accounting Research*, vol 53, no 1, March 2015, pp 1-47.

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

営業費用合計の性質別の分析を提供するよう求める要求は、利用者の分析に必要な目的適合性のある情報を利用者に提供するであろう。

本提案は比較可能性をどのように改善するのか

企業間の比較可能性

BC265 財務諸表利用者は当審議会に、財務業績の計算書の構成及び内容が、同じ業種で営業している企業間でさえ多様であると述べた。この多様性により、利用者が財務業績を企業間で比較することが困難になっている。利用者は当審議会に、銘柄選別、比率分析のため及び自らの分析の出発点として、財務業績の計算書において比較可能な小計を必要としていると述べた。これらの利用者は、多くの企業がすでに IAS 第 1 号の第 85 項に従って追加的な小計を表示しているが、これらの追加的な小計は比較可能ではないと観察した。異なる小計を表示したり、類似した名称の小計を異なる方法で計算したりしているからである。最も目的適合性のある業績指標のいくつかを定義し要求することによって、この提案は、利用者が業績のさまざまな側面を企業間で比較することを可能にするであろう。例えば、

- (a) 営業損益の小計は、同じ業種の企業及び異なる業種の企業の主要な事業活動からの成果を利用者が比較することを可能にするはずである。
- (b) 財務及び法人所得税前純損益によって、資金調達の影響の前の企業の業績を利用者が比較することが可能にするはずである。

BC266 財務諸表利用者は当審議会に、収益及び費用の分類の不整合は比較可能性を低下させる可能性があるとも述べた。例えば、確定給付負債の純額に係る利息費用を営業損益という名称の指標に含めている企業もあれば、財務コストに含めている企業もある。この提案は、そのような収益及び費用のより一貫した分類を要求することになり、比較可能性は改善するはずである。一貫した分類は、特定の収益又は費用に要求されている分類が利用者の分析のためのニーズと異なっている場合に、表示されている金額を利用者がより容易に調整することも可能にするはずである。

BC267 適切な分解は、財務諸表利用者に利用可能な情報の比較可能性を向上させる可能性がある。例えば、学術研究が示すところでは、財務情報の分解に関する要求事項の不正確さは財務諸表の内容に影響を与え、異なる法域で営業している企業の比較可能性に大きな影響を与える可能性がある⁹。分解に関しての当審議会の具体的な提案（小計及び最低限の科目に関して）は、集約及び分解について提案している定義、原則及び要求事項とともに、利用者が情報を企業間で及び同一企業の期間ごとに比較する能力を著しく改善する情報を提供することになるはずである。

BC268 財務諸表利用者は当審議会に、通例でない収益及び費用に関する情報は企業の財務業績

⁹ Libby, R., and Emett, S. A., 'Earnings Presentation Effects on Manager Reporting Choices and Investor Decisions', *Accounting and Business Research*, vol 44, no 4, July 2014, pp 410–38.

の持続性又は持続可能性の評価に有用であると述べた。しかし、利用者は、企業が通例でない収益及び費用に関する情報を現在定義し財務諸表に含めている方法が変化しやすいことを観察した。当審議会は次のことを予想している。

- (a) 通例でない収益及び費用の定義案及びそうした項目の注記において要求される開示の案は、企業間での比較可能性のより高い情報をもたらす、利用者の分析に役立つであろう。
- (b) 通例でない収益及び費用を注記における単一の場所で開示するという要求の提案は、利用者がそうした項目を発見し比較することをより容易にするであろう。

BC269 BC111 項で述べたように、すべての企業について営業費用の性質に関する情報を得ることにより、企業が財務業績の計算書において営業費用の分析を性質別に表示するか機能別に表示するかに関係なく、営業に使用されたインプットを財務諸表利用者が比較できるようになるであろう。

BC270 当審議会は実務における不統一を観察した。企業は現在、営業活動によるキャッシュ・フローの間接法での報告にさまざまな出発点を使用しており、財務諸表利用者はこれが比較及び分析の妨げとなっていると述べている。当審議会は、営業損益を営業活動によるキャッシュ・フローの間接法での報告の一貫した出発点として使用することは、実務の不統一を解消し、したがって利用者が企業の営業キャッシュ・フローを分析し比較するのに役立つであろうと予想している。

BC271 学術研究は、IAS 第7号における表示の選択肢により利息及び配当のキャッシュ・フローの表示における不統一が生じていることを示している。欧州の13か国からの798社の調査では、76%が利息支払額を営業活動によるキャッシュ・フローに含めており、60%が利息受取額を含め、50%が受取配当金を含めていた。この調査は、そうした表示の不統一が、報告されている営業活動によるキャッシュ・フローの比較可能性を妨げていると結論を下していた¹⁰。当審議会は、利息及び配当から生じるキャッシュ・フローの表示における著しい不統一も観察した（付録の表A.7.1からA.7.4参照）。多くの財務諸表利用者が当審議会に、利息及び配当のキャッシュ・フローに関する情報を探するのにあまり多くの時間を使わなくて済むようにし、そうした情報の比較可能性を高めることを望むと述べた。このため、当審議会は、キャッシュ・フロー計算書における利息及び配当の支払額又は受取額の分類についての選択肢を廃止して、これらの各項目について単一の分類を規定することを提案している。

BC272 当審議会は、財政状態計算書において、のれん、不可分の関連会社及び共同支配企業に対する投資（持分法で会計処理されるもの）及び不可分でない関連会社及び共同支配企業に対する投資（持分法で会計処理されるもの）についての追加的な最低限の科目を表示するよう企業に要求することを提案している。企業は、純損益計算書及びキャッシ

¹⁰ Gordon, E. A., Henry, E., Jorgensen, B. N., and Linthicum, C. L., 'Flexibility in Cash-flow Classification Under IFRS: Determinants and Consequences', *Review of Accounting Studies*, vol 22, no 2, June 2017, pp 839–72.

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

ユ・フロー計算書において、それぞれ、不可分の関連会社及び共同支配企業並びに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相当額及びそれらに対する投資から生じるキャッシュ・フローを区分して表示することも要求される。これらの追加的な最低限の科目は、これらの項目の記載場所及び分解における不統一を減少させ、したがって企業間の比較可能性を改善するはずである。

個々の企業の期間ごとの比較可能性

BC273 財務諸表利用者は、企業による通例でない収益及び費用の分類が期間ごとに一貫しないという懸念を示した。当審議会は、通例でない収益及び費用の定義案は、関連する要求事項とともに、通例でない収益及び費用のより一貫した分類をもたらすであろうと予想している。したがって、提案している定義及び関連する要求事項の適用は、個々の企業について期間ごとに比較できる情報を利用者に提供するであろう。

BC274 財務諸表利用者は、多くの企業が現在提供している開示からは、経営者の定義した業績指標が過去の報告期間からどのように変更されたのか及び変更の理由が必ずしも明確ではないという懸念も示した。当審議会は、経営者業績指標を表示及び分類の期間ごとの継続性についての一般的な要求事項の対象とすることを提案している。この提案を適用すると、経営者業績指標の計算方法が変更された場合に、利用者がその変更の理由及び影響を理解するのに役立つための十分な説明が要求されることになる。そうした説明は、要求されている比較情報の再表示とともに、個々の企業の期間ごとの比較可能性を改善するであろう。

本提案は経営者の定義した業績指標の報告の透明性をどのように改善するのか

BC275 BC252 項で述べたように、経営者の定義した業績指標は目的適合性のある情報を提供する可能性がある。例えば、CFA 協会によるアンケート調査で、財務諸表利用者が経営者の定義した業績指標を多くの点で（評価インプットとして、会計の質の指標として、分析の出発点としてなど）有用と考えていることが示された¹¹。当審議会の提案は、経営者の定義した業績指標の透明性を改善し、それにより利用者がその目的適合性をより適切に評価できるようにすることに焦点を当てている。

BC276 財務諸表利用者は次のことを述べていた。

- (a) 経営者の定義した業績指標の計算及び当該指標を提供している理由が、透明性に欠けている場合がある。
- (b) 提供されている場合に、この情報を見つけることが困難であることが多い。年次報告書のさまざまな場所に点在している場合があるためである。
- (c) 経営者の定義した業績指標に関して提供されている開示の質が、法域によりまちまちであり、当該指標が規制の対象となっているかどうか、当該規制の性質及び当該

¹¹ CFA Institute, 'Investor Uses, Expectations and Concerns on Non-GAAP Financial Measures', September 2016. [ここで入手可能](#)。

規制がどれだけ厳密に執行されているかに左右されている。例えば、財務諸表における開示からは、これらの指標が IFRS 基準で定義されている指標とどのように関連しているのかが必ずしも明確ではない。

- (d) これらの指標において調整されている項目に利用者が同意しない場合に、利用者自身の調整を行うための十分な情報がないことが多い。
- (e) 財務諸表の外で提供される経営者の定義した業績指標に関する情報が通常は監査されていないことに利用者は必ずしも気づいていない。

BC277 当審議会は、経営者業績指標を定義して当該指標に関する情報の財務諸表における開示を要求するという提案は、そうした指標を使用するにあたっての規律（一部の法域で当該指標を監査の範囲に入れることも含む）を向上させ、透明性を改善するであろうと予想している。特に、下記の開示を要求することは次のような効果がある。

- (a) 経営者業績指標に関する情報（IFRS 基準で定めている最も直接的に比較可能な合計又は小計への調整を含む）の単一の場所での開示は、財務諸表利用者がそうした指標に関する完全な情報をより容易に入手することを可能にするはずである。
- (b) 経営者業績指標の調整が税金及び非支配持分に与える影響の開示は、利用者が特定の調整の取扱いに同意しない場合に、自らの利益分析においてその調整の取扱いを変更することを可能にする。

BC278 当審議会の提案は、経営者の定義した業績指標の財務諸表における報告を財務諸表利用者が支持したという CFA 協会の別のアンケート調査の発見事項と一貫している¹²。

本提案が財務諸表において情報が報告される方法に与える可能性の高い影響

BC279 このセクションにおける各表は、当審議会の提案が財務諸表において情報が報告される方法に与えると予想される影響を要約している。当審議会は、持分変動計算書に対する著しい変更は、分解について提案している要求事項から生じるもの以外にはないと予想している。

BC280 当審議会は、IFRS 基準を適用して作成された 2017 年から 2018 年の 100 社の年次報告書のサンプルを分析した。この分析の結果は付録に要約している。以下の各表には、該当する場合には、その発見事項への相互参照を含めている。

¹² CFA Institute, 'Bridging the Gap: Ensuring Effective Non-GAAP and Performance Reporting', November 2016.

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

表 2 財務業績の計算書に対する予想される影響

現状	情報が報告される方法に提案が与える可能性の高い影響
営業損益	
<ul style="list-style-type: none"> ● 営業損益は IFRS 基準で定義も要求もされていない。 ● 多くの企業は純損益計算書に営業損益という名称の小計を表示している（付録の表 A.1 参照）。 ● それらの小計は、同じ業種の中でさえ企業間で比較可能ではない（当審議会が分析した 100 社のサンプルにおいて、少なくとも 9 つの異なった営業損益の定義がある）。 ● 場合によっては、企業がどのように営業損益を定義したのか不明確である。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 営業損益が IFRS 基準で定義され要求される。 ● すべての企業が営業損益の小計を表示する。営業損益の小計の表示は、一部の企業にとっては新規となる。 ● 当審議会が提案している定義は、多くの企業が現在使用している定義と異なる可能性が高い。したがって、当審議会の提案を適用した場合の企業の営業損益は、企業が現在使用している営業損益の小計と相違する可能性がある。 ● 売上総利益に類似した重要な小計（銀行の正味金利収益など）は、営業損益の上に引き続き表示することができる。
関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 1 号は、関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額の独立科目としての表示を要求しているが、その記載場所は定めていない。 ● 大半の企業は単一の科目を表示しており、異なる種類の関連会社及び共同支配企業を区別していない。 ● この科目の分類において不統一がある。営業損益という名称の指標に含めている企業もあれば、営業損益という名称の指標の下で表示している企業もある（付録の表 A.2 参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> ● すべての企業が、関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用を純損益計算書の各区分に一貫して分類する。 ● 営業損益は、持分法で会計処理されるすべての関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額を除外することになり、一部の企業にとっては変更となる。したがって、それらの企業の純損益は、当審議会の提案を適用した場合には変化する。 ● 不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業との区別と、営業損益並びに関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用の表示は、大半の企業にとって新規となる。
投資区分	
<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 基準は現在、投資から生じる収益及び費用の表示の要求も定義もしていない。 ● 一部の企業は、投資から生じる収益及び費用を営業損益という名称の指標に含めており（例えば、その他の収益の名称で）、他の企業は営業損益という名称の指標の下の財務区分に含めている。独立した投資区分を表示している企業はほとんどない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 投資区分が IFRS 基準で要求され定義される。 ● 独立した投資区分の表示は大半の企業にとって新規となる。 ● 投資会社などの企業は、この提案の影響を受けないか又は影響が少ない場合がある。
財務区分並びに財務及び法人所得税前純損益の小計	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 1 号は、財務コストを独立科目として表示することを要求しているが、IFRS 	<ul style="list-style-type: none"> ● 財務区分と財務及び法人所得税前純損益が

<p>基準は財務コストを定義していない。</p> <ul style="list-style-type: none"> 一部の企業は、利息及び税金前利益（又は EBIT）という名称の小計を表示している（付録の表 A.3 参照）。そのような小計を銀行及び保険会社が表示することは稀である。 そうした小計及び科目は、企業間で比較可能ではない。 不統一の一般的な発生要因は、確定給付負債の純額に係る利息純額のカテゴリである（付録の表 A.4 参照）。 	<p>IFRS 基準で定義され要求される。</p> <ul style="list-style-type: none"> 大半の企業が、財務及び法人所得税前純損益を表示する。こうした小計の表示は多くの企業にとって新規となる。 当審議会が提案している小計の定義は、企業が現在使用している定義と異なる可能性が高い。 財務コストの科目が、財務活動から生じる費用の科目に置き換わる。それらの科目の内容は、若干の相違はあり得るが、おおむね類似していると予想される。 確定給付負債の純額に係る利息純額は、財務区分に分類される。これは、営業損益という名称の指標にこれを現在含めている企業にとっては変更となる。 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一部の企業は、財務及び法人所得税前純損益を表示しない。これは現行の実務と一貫していると予想されるので、提案のこの面はこれらの企業への影響が限定的と予想される。
<p>営業損益の性質別又は機能別の分析</p>	
<ul style="list-style-type: none"> IAS 第 1 号は費用の分析方法を選択することを企業に要求しており、企業が分析を純損益計算書で表示するか又は注記で開示することを認めている。企業が分析を機能別に表示する場合、IAS 第 1 号は注記において性質別の追加的な情報の開示を要求している。 大半の企業は、費用の分析を純損益計算書に表示している。多くの企業は、費用の機能別の分析を表示しており、一部は性質別の分析を表示し、一部は混合アプローチを使用している（付録の表 A.5.1 参照）。 純損益計算書において費用の性質別の分析を表示しない企業は、注記において性質別の追加的な情報を提供しているが、詳細さのレベルはまちまちである。一部の企業のみが費用の性質別の完全な分析を注記において提供している（付録の表 A.5.2 参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> すべての企業が営業費用の分析を純損益計算書に表示することになるが、これは少数の企業でしか変更にはならない。 企業は、営業費用の分析にいずれの方法（性質別又は機能別）を使用すべきかを、財務諸表利用者にとって何が有用なのかに基づいて、当審議会の提案している諸要因を用いて見直す必要がある。これにより一部の企業が使用する方法を変更する可能性がある。 純損益計算書における混合アプローチを使用した営業費用の分析は禁止される。混合方式を使用している企業が、要求されている単一アプローチに変更する必要がある。 純損益計算書において営業費用の分析を機能別に表示する企業は、費用性質法を用いた営業費用合計の分析を注記において開示する必要がある。これは、注記において費用の性質に関する限定的な情報しか現在開示していない一部の企業が、より多くの情報を提供する必要があることを意味する。
<p>純損益計算書における最低限の科目</p>	
<ul style="list-style-type: none"> IAS 第 1 号は、純損益計算書において表示すべき最低限の科目を要求しているが、記載場所は定めていない。例えば、企業は下記を表示することを要求されている。 	<ul style="list-style-type: none"> 企業は、最低限の科目が複数の区分に分類することを要求される収益及び費用で構成されている場合、その科目を複数の区分で表示することが必要となる場合がある。

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

<ul style="list-style-type: none"> ● 実効金利法で計算した金利収益 ● IFRS 第 9 号のセクション 5.5 に従って決定した減損損失 	
<p>その他の包括利益の区分の名称変更</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 1 号は、その他の包括利益において 2 つの区分の表示を要求している。 <ul style="list-style-type: none"> ● その後に純損益に振り替えられることのないその他の包括利益項目 ● その後に所定の条件を満たした時に純損益に振り替えられるその他の包括利益項目 	<ul style="list-style-type: none"> ● 2 つの区分は下記の名称となる。 <ul style="list-style-type: none"> ● 永久に純損益の外で報告される再測定 ● 将来において所定の条件が満たされた場合に純損益に含められる収益及び費用 ● この提案は、表記の変更となるが、どの項目がその他の包括利益に表示されるのかや、2 つの区分の間でのその他の包括利益項目の分類には影響を与えない。

表 3 キャッシュ・フロー計算書に対する予想される影響

<p>現状</p>	<p>情報が報告される方法に提案が与える可能性の高い影響</p>
<p>間接法の出発点</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 7 号は、営業活動によるキャッシュ・フローの報告のための間接法の出発点として純損益の合計を参照している。しかし、IAS 第 7 号に付属の設例は、税引前利益の小計を出発点として使用している。 ● 企業は間接法について異なる出発点（例えば、純損益、税引前利益、営業損益）を使用している（付録の表 A.6 参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は営業損益を間接法の出発点として使用する。これは多くの企業にとって変更となる。 ● キャッシュ・フローの調整は、一部の企業が現在表示しているいくつかの調整項目の廃止によって簡素化される場合がある。
<p>利息及び配当のキャッシュ・フローの分類</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 7 号は、利息及び配当のキャッシュ・フローの分類について選択肢を認めている。 ● 利息及び配当のキャッシュ・フローについて、営業、財務又は投資キャッシュ・フローとしての分類において不統一がある（付録の表 A.7.1 から A.7.4 参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> ● この提案により、利息及び配当のキャッシュ・フローの分類がより一貫する。 ● 当審議会の提案を適用した場合、企業（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主要な事業活動の過程で投資を行う企業を除く）は、利息受取額及び受取配当金を投資キャッシュ・フローに、利息支払額を財務キャッシュ・フローに分類することを要求される。これは、こうしたキャッシュ・フローを現在は営業活動によるキャッシュ・フローに分類している企業にとっては変更となる。したがって、それらの企業の報告する営業活動によるキャッシュ・フローは、本審議会の提案を適用すると変わる可能性がある。 ● 銀行や投資会社などの企業は、この提案の影響を受けないか又は影響が少ない場合がある。

	<p>ある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 支払配当金の分類を変更することが必要となる企業は少数であろう。
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キャッシュ・フロー	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第7号は、企業と関連会社及び共同支配企業に対する投資との間で生じるキャッシュ・フローの若干の例を示しているが、それらのキャッシュ・フローについての分類のガイダンスは示していない。 ● 企業は一般的に、異なる種類の関連会社及び共同支配企業をキャッシュ・フロー計算書において区別していない。100社のサンプルの中で、77社に関連会社及び共同支配企業に対する投資から生じるキャッシュ・フローがあったが、どれもそのような区別をしていない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 不可分の及び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キャッシュ・フローの区分表示は、大半の企業にとって新規となる。

表4 財政状態計算書に対する予想される影響

現状	情報が報告される方法に提案が与える可能性の高い影響
のれんの表示	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第1号は、のれんの区分表示を要求していない。 ● 多くの企業は、現在、のれんを財政状態計算書において独立科目として表示しており、他の企業は注記において開示している（付録の表A.8参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は財政状態計算書において、のれんを区分表示することを要求され、これは一部の企業にとって変更となる。
不可分の関連会社及び共同支配企業に対する投資の表示	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第1号は、持分法で会計処理される投資を科目として表示することを要求しているが、不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業とを区別することは企業に要求していない。 ● 企業は一般的に、財政状態計算書においてそのような区別を行っていない。100社のサンプルの中で、77社に関連会社及び共同支配企業に対する投資から生じるキャッシュ・フローがあったが、どれもそのような区別をしていない。ある企業は、注記において、企業の事業の延長となっている関連会社及び共同支配企業に対する投資に関する情報を、そうでない関連会社及び共同支配企業と区分して開示していた。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は財政状態計算書において、不可分の関連会社及び共同支配企業に対する投資を不可分でない関連会社及び共同支配企業に対する投資と区分して表示することを要求され、これは大半の企業にとって新規となる。

表5 注記に対する予想される影響

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

現状	情報が報告される方法に提案が与える可能性の高い影響
通例でない収益及び費用	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 1 号は、通例でない収益及び費用の注記における開示に関する具体的な要求事項を示しておらず、この用語の定義もしていない。 ● 一部の企業は、通例でない又は類似した名称の項目（企業が定義したもの）に関する情報を財務業績の計算書に表示するか又は注記で開示している。それらの企業のうち、多くは通例でない項目を経営者の定義した業績指標のための調整として開示している（付録の表 A.15 参照）。 ● 経営者業績指標から除外された項目は、一般的に、非経常的、例外的、特別又は一時的な項目という名称が付けられている。 ● 企業が通例でない項目を表示する方法は、著しく多様となっている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● すべての企業が、提案している定義を適用して通例でない収益及び費用を識別し、これらの収益及び費用に関する追加的な情報を注記において開示することを要求され、これは多くの企業にとって変更となる。 ● 一部の企業については、この提案は、非経常的、稀な又は通例でないとして現在記述している項目の変更を意味する。 ● 通例でない収益及び費用を独立した注記において開示することは、企業が通例でない収益及び費用を財務業績の計算書において表示している場合には、現行の実務からの変更となる可能性がある。
経営者業績指標	
<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 基準には、IAS 第 1 号の第 85 項に従って表示される小計又はセグメント測定値ではない経営者業績指標に関する具体的な要求事項はない。 ● 多くの企業が経営者業績指標を提供している。調整後の営業損益や調整後の純利益などである（付録の表 A.10 参照）。 ● 企業はそうした指標を財務諸表及び財務諸表利用者との他のコミュニケーションにおいて使用している（付録の表 A.11 参照）。 ● 一部の企業はそうした指標を純損益計算書における小計として表示しており、数社はこれらの指標を表示するために縦欄式アプローチを使用している（付録の表 A.11 参照）。 ● 経営者の定義した業績指標の計算において、企業は一般的に、処分損益を伴うリストラクチャリング費用や取得関連コストなどの項目について調整する（付録の表 A.13 参照）。 ● 多くの企業が、自らの法域での規制上の要求事項を適用して、こうした指標を IFRS 基準で定められた指標に調整している。 ● 若干の企業は、各調整項目について税金及び非支配持分の影響を示している（付録の表 A.12 参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は経営者業績指標の定義を満たすものとして識別した指標を注記に含めることを要求される。これは、そうした指標を現在は財務諸表以外のコミュニケーションに含めているのみである企業にとっては変更となる。 ● 企業は経営者業績指標を財務業績の計算書において欄を使用して表示することは認められない。これは一部の企業にとっては変更となる（特に、欄の使用が一般的である法域で営業している企業）。 ● 小計及び分解に関する提案により、経営者の定義した業績指標の中には、企業が財務業績の計算書において表示できなくなるものがある。これは一部の企業にとっては変更となる可能性がある。 ● 新たに定義された小計の IFRS 基準への導入は、これらの新たな小計が確立されたものとなった時点で、経営者の定義した業績指標の一部について使用を減少させる可能性がある。 ● 経営者業績指標を使用する企業は、これらの指標に関する注記を財務諸表において提供することを要求される。大半の企業は経営者の定義した業績指標に関する注記を現在は提供していないので、注記の提供は大半の企業にとっての変更となる。注記を提供している企業については、注記の内容が変化する可能性が高い。

<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 基準は現在、EBITDA を定義しておらず、その表示も要求していない。 ● 多くの企業が EBITDA を財務諸表又は財務諸表利用者との他のコミュニケーションにおいて使用している（付録の表 A.9 参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は注記において、経営者業績指標から IFRS 基準で定めている最も直接的に比較可能な合計又は小計への調整表を提供することを要求される。多くの企業がすでにそのような調整表を提供しているが、財務諸表の外で提供されている場合がある。 ● 提供される調整表は、IFRS 基準で定めている最も直接的に比較可能な合計又は小計（新たに提案している小計を含む）に調整するという要求事項の結果として、変化する可能性がある。 ● 多くの企業にとって、各調整項目の税金及び非支配持分に対する影響の開示は新規となる。一部の企業については、現在は合計で提供している税金及び非支配持分に関する情報の分解を要求することになる。 ● 企業が EBITDA を経営者業績指標として識別する場合には、経営者業績指標について要求される注記における開示（調整表を含む）を提供する必要がある。 ● ただし、企業が減価償却及び償却前の営業損益として計算した指標を注記において開示する場合には、当該指標は経営者業績指標とはみなされず、経営者業績指標に関する開示は要求されない。
<p>調整後の 1 株当たり利益</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 33 号は、基本的 1 株当たり利益及び希薄化後 1 株当たり利益を表示することを企業に要求している。 ● 企業は、基本的 1 株当たり利益及び希薄化後 1 株当たり利益に加えて、財務業績の計算書において報告されている内訳項目のうち IAS 第 33 号で要求しているもの以外を使用した 1 株当たり金額を開示することが認められている。企業はその分子の財務業績の計算書上の科目への調整を示すことを要求されている。 ● 経営者の定義した業績指標を開示している企業の中で、多くは調整後の 1 株当たり利益を開示している。 ● 調整後の 1 株当たり利益を開示している企業は、一般的に、経営者の定義した業績指標に基づいた分子を使用して計算している（付録の表 A.14.2 参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は依然として、基本的 1 株当たり利益及び希薄化後 1 株当たり利益に加えて、IAS 第 33 号で要求している分子とは異なる分子を使用した 1 株当たりの業績指標を注記において開示することが認められる。 ● ただし、そうした分子は、IFRS 基準で定めている小計若しくは合計又は経営者業績指標に基づく金額に限定される。その結果、調整後 1 株当たり利益には経営者業績指標と同じ制約及び要求事項が適用される。 ● 経営者業績指標ではない分子を使用して調整後の 1 株当たり利益を現在開示している一部の企業は、それらの開示の変更が必要となる。

表 6 基本財務諸表及び注記における集約及び分解に対する予想される影響

現状	情報が報告される方法に提案が与える可能性の高い影響
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS 第 1 号は、類似した項目の重要性のある各クラスへの区分表示及び性質又は機能が異なる重要性のある項目の区分表示を要求している。 ● 一部の科目によって提供される情報が、集約され過ぎていて財務諸表利用者に有用でない場合がある。例えば、一部の企業は、基本財務諸表において「その他」の区分を追加的な分解を提供せずに表示している（付録の表 A.16.1 から A.16.2 参照）。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 一部の企業は、財務諸表において項目グループの分解を変更すること（現在はその他という名称の項目グループの追加的な分解を含む）を要求される。

本提案で生じる可能性の高いコスト

BC281 BC240 項で述べたように、本提案は認識及び測定には影響を与えない。したがって、当審議会は、本提案は認識及び測定に影響を与える新規又は修正 IFRS 基準よりも、システムに影響を与える可能性が低く、企業のプロセスへの影響が少ないであろうと予想している。このため、当審議会は、本提案は認識及び測定の要求事項に影響を与える変更よりも、導入のためのコストが低いであろうと予想している。

BC282 しかし、すべての企業に、提案している要求事項を導入し適用するためのいくらかのコストが発生する。これらのコストは、企業の現行の報告実務並びに事業活動の種類及び範囲に応じて異なるであろう。一部の企業では、提案している要求事項は現行の報告実務と類似しており、そうした企業では、導入コストが多額になるとは予想されない。当審議会は次のように予想している。

- (a) 提案している要求事項の財務諸表作成者にとっての導入コストの大半は、下記に関連するものであろう。
 - (i) 導入に必要となるプロセス変更及び考え得るシステム変更（BC284 項から BC295 項参照）
 - (ii) スタッフの教育訓練及び内部手続の更新、並びに外部の関係者への報告情報の変更の伝達（BC296 項参照）
- (b) 提案している要求事項の一部は、継続的なコストも生じさせる（特に、経営者業績指標及び通例でない収益及び費用に関して提案している開示を作成するために必要となるプロセス）。（BC297 項参照）

BC283 他の利害関係者にも、BC298 項から BC299 項で述べるように、本提案に関していくらかのコストが発生するであろう。

財務諸表作成者にとっての導入コスト

BC284 当審議会は、導入コストは主に下記の要求事項案から生じるであろうと予想している。

- (a) 収益及び費用を純損益計算書における営業、投資及び財務の各区分に分類する。
- (b) 不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業を識別する。
- (c) 通例でない収益及び費用を識別する。
- (d) 分解に関する要求事項を適用する。
- (e) 営業費用合計を性質別に分析する（企業が費用の主たる分析を機能別に表示している場合）。
- (f) 経営者業績指標を識別し、それについての開示を注記において提供する（経営者業績指標を計算する際に行った調整についての税金及び非支配持分に対する影響の開示を含む）。

営業、投資及び財務の各区分

BC285 企業は、収益及び費用を純損益計算書において提案している各区分に分類するために、内部プロセスを変更し、場合によっては会計システムを改修することが必要となる可能性がある。これらの変更のコストは次のような企業については高くなる可能性がある。

- (a) 複数の事業活動（顧客へのファイナンスの提供又は投資を含む）を有している企業。このような企業は、顧客へのファイナンスの提供又は投資が主要な事業活動である（又は主要な事業活動の過程で投資をしている）かどうかを評価するために、判断を用いることが必要となる可能性がある。このような企業には、収益及び費用を営業、投資及び財務の各区分に分類するためのコストも発生する可能性がある。例えば、一部の企業には、財務活動から生じる費用を顧客へのファイナンスの提供に関連する費用と関連しない費用とに配分する際にコストが発生する可能性がある（ただし、このような企業は、BC300 項(a)で述べるように、そうした費用のすべてを営業区分に分類することを選択できる）。
- (b) 財務活動及びリスクを管理する集権化された財務機能を有している企業。例えば、このような企業には、為替差額及びデリバティブを純損益計算書の各区分に分類するために追加的なコストが発生する場合がある。

BC286 しかし、当審議会は、一部の企業については分類のコストが低くなる可能性があることに留意した。これには次のような企業が含まれる。

- (a) 主要な事業活動が1つしかない企業
- (b) 顧客へのファイナンスを主要な事業活動として提供しておらず、主要な事業の過程で投資をしていない企業
- (c) 顧客へのファイナンスを主要な事業活動の1つとして提供していて、ファイナンス

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

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という会計方針の選択をしている企業

不可分の関連会社及び共同支配企業

BC287 不可分の関連会社及び共同支配企業を識別して、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の小計を表示するという提案を導入するためのコストが、企業に発生する可能性がある。企業は不可分の関連会社及び共同支配企業と不可分でない関連会社及び共同支配企業との区別を行うためのプロセスを確立する必要がある、判断を行うことも必要となる。企業が不可分の関連会社及び共同支配企業を不可分でないものと区別するのに役立つため、当審議会は指標の網羅的でないリストを提案している。

通例でない収益及び費用

BC288 通例でない収益及び費用の注記における開示を要求する提案を導入するためのコストが企業に発生する可能性がある。通例でない収益及び費用を識別するために、プロセスを確立する必要がある判断も要求される。一部の企業はすでに類似の開示を提供していて、通例でない収益及び費用を識別するためのプロセスを確立している。そうした企業のコストは、当審議会が提案している通例でない収益及び費用の定義を適用するために必要となるプロセス修正で構成される。

費用の基本的な分析が機能別である場合の営業費用の合計の性質別の分析

BC289 営業費用の主たる分析が純損益計算書において機能別に表示されている場合に、営業費用合計を性質別に分解するという提案は、現在は営業費用の性質に関して限定的な情報しか開示していない企業については、導入にコストがかかる可能性がある。そのような企業は、使用したインプット（例えば、使用した原材料）の性質に関するより詳細な情報を入手できるように会計システムを修正しなければならない場合がある。BC112 項で述べたように、企業がコスト配分（例えば、売上原価に配分した金額）を分解せずに済むようにするため、当審議会は、表示している機能別の費用のそれぞれについての営業費用の分析ではなく、営業費用合計の性質別の分析を要求することを提案している。

経営者業績指標の注記開示

BC290 経営者が定義した業績指標を使用したコミュニケーションをしていない企業には、経営者業績指標はなく、したがって、経営者業績指標についての当審議会の提案に関連したコストは発生しない。さらに、企業が本提案において定義している経営者業績指標ではない指標を使用してコミュニケーションをしている場合には、本提案のこれらの側面に関連したコストは発生しない。

BC291 経営者業績指標の定義を満たす指標を使用してコミュニケーションをしている企業には、当審議会の提案を導入するためのコストが発生すると予想される。そのコストはまちまちであろう。経営者の定義した業績指標を使用してコミュニケーションをしている

多くの企業は、経営者の定義した業績指標と IFRS 基準で定めている小計又は合計との間の調整表を、当審議会が経営者業績指標について提案している関連する注記開示の一部とともに、提供している。現在これらの開示をしている企業については、これらの開示を財務諸表に含めることの増分コストは限定的である可能性が高い。

- BC292 経営者業績指標の調整が税金及び非支配持分に与える影響に関する情報を現在提供している企業はほとんどない。経営者の定義した業績指標に関して税金に関する情報を提供している企業の大半は、総額で示している。したがって、経営者業績指標を計算する際に行った調整が税金及び非支配持分に与える影響を注記において開示するという提案している要求は、多くの企業についてコストを生じさせる。税金に対する影響の算定は、企業が多くの法域に子会社を有している場合には、困難となる可能性がある。これらのコストを軽減するため、当審議会は、税金に対する影響の計算に対する簡素化したアプローチを提案している（BC300 項(c)参照）。

その他のコスト

- BC293 当審議会は、集約及び分解について提案している原則及び全般的な要求事項が大半の企業に増分コストを生じさせると予想している。一部の企業では、コストは分解において提案している要求事項との一貫性を確保するためのプロセスの導入コストのみであろう。他の企業では、要求事項を適用するため（例えば、その他として記載されている一部の残高を分解するため）に追加的なコストが生じる場合がある。
- BC294 当審議会は、提案している区分に企業が収益及び費用を分類するためのプロセスをいったん開発した後は、小計に関する提案の導入コストは限定的であろうと予想している。新たな小計及び科目を表示するという提案は、電子的に（例えば、IFRS タクソノミを使用して）報告を行う企業に、当該小計及び関連項目について財務諸表の再タグ付けも要求することになる。再タグ付けは重大な一度限りの作業である可能性がある。
- BC295 当審議会は、営業損益を営業活動によるキャッシュ・フローの報告の間接法における一貫した出発点として要求するという提案と、利息及び配当のキャッシュ・フローの分類に関する提案は、導入するのにコストがかからないであろうと予想している。企業はすでにこれらの変更を導入するために必要となる情報を有しているであろう。

教育及びコミュニケーション

- BC296 当審議会は、企業がスタッフを教育し内部手続を更新するにあたってコストが発生すると予想している。当審議会は、例えば、関連会社及び共同支配企業が不可分なのか不可分でないのか、収益及び費用が通例でないかどうかを識別する際や、収益及び費用を営業、投資及び財務の各区分に分類する際に、教育が必要となると予想している。当審議会はまた、報告される情報の変更を外部の関係者（例えば、投資者及び融資者）に伝える際に企業にコストが発生すると予想している。これらのコストは、本提案を最初に導入する際に発生すると予想される。

財務諸表作成者にとっての継続的成本

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

BC297 当審議会は、本提案に関連するコストの大半は一度限りの導入コストであろうと予想している。しかし、要求事項を適用するために判断の行使及びプロセスを要する提案から生じる継続的なコストもあるであろう。これには次のものが含まれる。

- (a) 通例でない収益及び費用の識別
- (b) 経営者業績指標に関する開示の提供（特に、経営者業績指標を計算する際に行った調整に係る法人所得税効果の計算）
- (c) 分解の要求事項の適用
- (d) 企業結合又は他の主要な事業変更の後の純損益計算書の各区分への収益及び費用の分類

財務諸表利用者にとってのコスト

BC298 当審議会は、提案の結果として財務諸表利用者にコストが発生するであろうと予想している。しかし、これらは主として、利用者のモデル及び分析方法を財務諸表の新たな構成及び提供される追加的な情報に合わせるために必要となる当初の導入コストである。当審議会は、利用者が分析のために必要とする情報をより直接的に提供することによって、提案が利用者にとってのコストを最終的には節減するであろうと予想している。

規制機関にとってのコスト

BC299 一部の法域では、IFRS 基準に従って報告される金額が健全性の要求などの規制目的の裏付けとなっている。したがって、表示及び開示の変更案が一部の企業についての規制上の取扱いに影響を与える可能性がある。規制機関は異なる法域において異なる枠組みを使用しており、それらの異なる法域では異なる影響が予想される。当審議会は、提案している要求事項に関連するコストが規制機関に発生する可能性があるとして予想している。これは、表示及び開示のこれらの変更が規制機関の要求事項に与える影響を考慮することが必要となる場合があるからである。関連するコストは各法域により国内の要求事項に基づいて変わると予想される。しかし、当審議会の提案は認識及び測定に影響を与えないので、当審議会は提案が規制上の要求事項に重大な影響を与えないと予想していない。したがって、当審議会は、規制機関のコストへの影響は限定的と予想している。

コストの救済措置

BC300 当審議会は、適用のコストを軽減するための具体的な免除を提案していないが、本提案には、次のような簡素化及び実務上の便法が含まれている。

- (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企業が複数の主要な事業活動を有している場合には、顧客へのファイナンスの提供に係る財務活動から生じる収益及び費用並びに顧客へのファイナンスの提供に係る現金及び現金同等物から生じる収益及び費用のみを営業区分に分類することに代えて、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ことを選択できる。

- (b) IFRS 第 9 号に従ってヘッジ手段として指定されていないデリバティブについて、企業は、当該デリバティブに係る利得及び損失をリスク管理活動に基づいて純損益計算書における 3 つの区分の間で分類することにより過大なコストや労力が発生すると判断する場合には、当該デリバティブに係るすべての利得及び損失を投資区分に分類することができる。
- (c) 企業は、経営者業績指標と IFRS 基準で定めている最も直接的に比較可能な小計又は合計との間の調整表において開示される各項目についての法人所得税効果を、関係する課税法域における企業の当期税金と繰延税金の合理的な比例按分に基づいて決定する。

本提案のその他の影響

本提案は電子的報告の質をどのように改善するのか

BC301 財務諸表利用者は、次のような電子データを必要としている。

- (a) 企業間で及び期間ごとに比較可能である。
- (b) 企業固有である。
- (c) 利用しやすい様式で利用可能である。
- (d) 一貫して入手可能である。
- (e) 誤謬がない¹³。

BC302 しかし、報告される電子データは必ずしも BC301 項の要求を満たさない。その結果、電子データを直接に使用している利用者はほとんどいない。多くの利用者は、その代わりに、タグ付けされたデータの洗浄、補足、集約及び標準化等を行うため、データ集計業者などの情報仲介業者からの有料サービスに依拠している。

BC303 当審議会は、IFRS 第 X 号 [案] における提案が電子データの質の改善に寄与するであろうと予想している。表 7 は各提案の予想される影響を分析している。

表 7 電子データの質に対する影響の要約

利用者の要求	現状	IFRS 第 X 号 [案] における提案で生じる可能性の高い影響
企業間で及び期間ごとに比較可能	異なる報告実務により、企業が次のようなタグ付けをする結果となっている。 ● 比較可能なデータを異なる方法で	純損益計算書についての新たな構成案及び設例により、報告実務の不統一が減少し、それによるタグ付けの不統一が減少するであろう。

¹³ 当審議会は、本提案が誤謬の数に重大な影響を与えるという証拠を有していない。

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

	<ul style="list-style-type: none"> ● 比較可能でないデータを同じ方法で同じ IFRS タクソノミ要素を使用してタグ付けされた情報が比較可能でない場合に、企業間で比較可能であると財務諸表利用者が想定する場合がある。 	<p>新たに提案している定義された小計は、企業間で比較可能となる。</p>
企業固有	<p>通例でない収益及び費用や経営者の定義した業績指標などの企業固有の情報は、次のいずれかとなっている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 拡張してタグ付けされている。又は、 ● 全くタグ付けされていない。経営者の定義した業績指標の一部は財務諸表の外で報告されており、したがって、一部の規制機関はタグ付けを要求していない。 <p>したがって、このような情報は抽出し分析することが困難である。</p>	<p>通例でない収益及び費用並びに経営者業績指標に関する開示（IFRS 基準で定めている小計への調整表を含む）は財務諸表に含められるので、タグ付けされる可能性が高くなる。</p> <p>提案している新たな開示要求により生じる新たな IFRS タクソノミ要素は、企業が自社用に拡張する必要性を減少させるはずである。</p>
利用しやすい様式で利用可能	<p>財務諸表利用者は、下記のことを行うために、情報仲介業者を利用するか又は（XBRL 計算と手作業での調整を使用して）多大なリソースを費やす必要があるかのいずれかである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 小計を比較可能にする。 ● 通例でない収益及び費用を識別してデータを正規化する。 	<p>電子データの使用のコストは、次のことを通じて低減されるであろう。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 企業間での小計の比較可能性の増大 ● 通例でない収益及び費用並びに経営者業績指標の単一の注記における開示の要求（これにより、データを抽出しやすくなる）
一貫して利用可能	<p>IFRS タクソノミには、一般的に報告されている科目及び営業損益などの小計についての要素がある。</p> <p>しかし、報告実務の相違により、すべての企業がそのような科目及び小計を報告しているわけではない。これにより、多数の企業のサンプルを同じ規準で比較することが困難となっている。</p>	<p>定義された比較可能な小計は、すべての企業について一貫して利用可能となるはずである。</p>

経営者の定義した業績指標及び財務指標の使用に対する影響

BC304 IFRS 基準を使用する多くの企業が、経営者の定義した業績指標を使用して業績を伝えている。これらの指標についての当審議会の提案の目的は、それらの利用を増加させたり減少させたりすることではない。しかし、当審議会は、本提案がこのような指標の財務諸表の外での使用にどのような影響を与える可能性があるのかを検討した。

BC305 特に、当審議会はこれらの提案が現在は次のようである企業に与える影響を検討した。

- (a) 経営者が定義した業績指標を使用して財務諸表利用者とのコミュニケーションをしていない企業。このような企業は、当審議会の提案を適用して経営者業績指標を注記において開示することを要求されない。

- (b) 経営者業績指標の定義を満たすこととなる、経営者が定義した業績指標を提供している企業。これらの提案の影響はまちまちとなる可能性がある。例えば、
- (i) 新たな小計についての提案により、一部の経営者業績指標が不要となる可能性がある。例えば、当審議会は、営業損益を最も一般的に使用されている経営者の定義した業績指標の1つとして識別した。一部の企業は、当審議会が定義した営業損益を使用してコミュニケーションをすることにして、調整後の営業損益を表す経営者業績指標の使用を止めることを決定する可能性がある。
 - (ii) 提案により、一部の企業は、開示要求への準拠に関連するコスト及び開示の監査のコストのため、使用する経営者業績指標を減らす可能性がある。
 - (iii) 提案により、企業が経営者業績指標の定義を満たす指標をより多く使用してコミュニケーションをする可能性がある。提案により、現在は財務諸表において経営者の定義した業績指標を使用していない法域において、それらの使用が標準化される可能性があるからである。

BC306 当審議会の提案は、どの資産、負債、持分、収益又は費用の認識及び測定にも影響を与えないので、原則的には、財務数値の計算に影響を与えないであろう。しかし、新たな小計の導入により、一部の企業が財務数値を再定義したり再評価したりする可能性がある。例えば、財務活動の影響を内訳として使用する指標が、当審議会が提案している財務活動の定義を反映するように修正される場合も修正されない場合もある。

BC307 経営者業績指標についての当審議会の提案は、これらの指標に関する透明性を高め、これらの指標が提供される際の規律を向上させることを意図している。

専門的でない投資者に対する影響

BC308 当審議会は、経営者業績指標についての提案が、専門的でない投資者に対して専門的な投資者とは異なる影響を与える可能性があり、一定範囲の考えられる影響があることに留意した。それは、提案が次のような効果を有する可能性があることである。

- (a) 一部の専門的でない投資者に対してのプラス効果。この提案が、彼らがすでに使用している経営者業績指標の定義を満たす指標をよりよく理解することに役立つ可能性があるからである。さらに、この提案は、専門的でない投資者に現在よりも良い情報を提供することによって、財務諸表における情報をより多く活用することを促す可能性がある。経営者業績指標に関する情報を単一の注記において提供することが要求されるという事実は、専門的でない投資者がより容易にこの情報にアクセスすることにも役立つはずである。
- (b) 一部の専門的でない投資者に対してのマイナス効果。この提案が、経営者業績指標の定義を満たす指標を理解できない可能性のある投資者が当該指標をより多く利用することを促す可能性があるからである。
- (c) 一部の専門的でない投資者に対しては何も影響がない。他の投資者よりも財務諸表

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

を利用する可能性が低いからである。

- BC309 BC308 項に示した影響のいずれもあり得るが、当審議会は、BC308 項(b)に示したマイナス効果のリスクは低いと予想している。専門的でない投資者はすでに、経営者の定義した業績指標に依拠しているからである。学術研究は、専門的でない投資者は他の投資者よりも、経営者の定義した業績指標に多く依拠している可能性があることを示している¹⁴。
- BC310 全体として、当審議会は、経営者業指標についての提案は、財務諸表の中と外の両方でのコミュニケーションにおけるこれらの指標に関する透明性を高める機会を作り出すものとなり、現在は財務諸表に焦点を当てていない投資者にも便益を与える可能性があるかと予想している。

契約及び合意に対する影響

- BC311 当審議会は、本提案が契約及び合意に与える可能性の高い影響を検討した。本提案は財務諸表の表示及び開示のみに影響を与え、したがって企業の財務業績及び財政状態には影響を与えないが、当審議会は、財務諸表において報告される情報が契約及び合意への準拠状況を監視するために使用される場合には、新たな要求事項が当該契約及び合意に影響を与える可能性があることに留意した。
- BC312 例えば、銀行及び融資契約の中の特約条項が、借手の財務諸表に示されている営業損益の小計などの指標について最低限の要求を課している場合がある。このような小計を現在表示している多くの企業が、当該小計について提案している定義に合わせるために、何を当該小計に含めるのかを変更することが必要となる場合がある（付録の表 A.1 参照）。そのような場合、契約又は合意の当事者は、表示及び開示の変更が当該契約又は合意にどのように影響を与える可能性があるのかを考慮することが必要となる。ただし、場合によっては融資特約条項がそうした要求事項の計算を定めているため、表示及び開示の変更の影響を受けないことがある。

¹⁴ Bhattacharya, N., Black, E. L., Christensen, T. E., and Mergenthaler, R. D., 'Who Trades on Pro Forma Earnings Information?', *The Accounting Review*, vol 82, no 3, May 2007, pp 581–619.

付録 — 現行の実務の分析

- A1 当審議会は、IFRS 基準を適用して作成された 2017 年から 2018 年の年次報告書のサンプルを分析した。当該サンプルは、26 の法域及び 12 の業種にわたり時価総額の大きな 100 の上場企業で構成されていた。以下の各表は当審議会の発見事項を報告している。
- A2 対象とした業種は、ヘルスケア (10)、エネルギー (10)、素材 (10)、工業用製品 (10)、IT (10)、生活必需品 (10)、一般消費財 (10)、不動産 (5)、公益事業 (5)、電気通信 (5)、銀行 (10)、保険 (5) であった。対象とした地域は、欧州 (57)、アジア・オセアニア (30)、アメリカ大陸 (8)、アフリカ及び中東 (5) であった。
- A3 当審議会は、サンプルで選択した企業及び代表している業種が、提案の影響を国際的に判断するための十分に代表性のあるサンプルではない可能性があることを承知している。しかし、当審議会は、この分析は提案の結果として実務において予想される可能性のある変化の種類を示唆する上で有用であると見込んでいる。

純損益計算書

表 A.1 — 営業損益という名称（又は類似の名称）の指標の使用	企業数
財務諸表において使用され、純損益計算書において小計として表示	63
年次報告書の財務諸表以外のセクションのみで使用	3
年次報告書で使用していない	34
合計	100

表 A.2 — 関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額の記載場所	上	下	企業数の合計
関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額の、企業が営業損益と呼ぶ指標に対する位置	14	36	50
関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額の、企業が EBIT と呼ぶ指標に対する位置	2	3	5
EBIT 又は営業損益という名称の指標を表示していないか、関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額を表示していない企業	NA	NA	45
合計			100

1 社が下記の 2 つの小計を純損益計算書に表示し、注記において、企業の事業活動の延長となっている関連会社及び共同支配企業に関する情報をそうでない関連会社及び共同支配企業と区分して開示していた。

- 関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額の前営業損益
- 関連会社及び共同支配企業の純損益に対する持分相当額の後の営業損益

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

表 A.3 — 財務前利益又は EBIT という名称の指標の使用	銀行及び 保険	その他の 業種	企業数の 合計
財務諸表において使用		21	21
うち、純損益計算書において小計として表示		15	15
うち、セグメント別の指標又は業績として又は財務特約条項に関する注記において開示	—	20	20
年次報告書の財務諸表以外のセクションのみで使用	—	1	1
年次報告書で使用していない	15	63	78
合 計	15	85	100

表 A.4 — 確定給付負債の純額に係る利息純額の分類	企業数
営業損益という名称の指標に分類	12
財務コストに分類（営業損益という名称の指標の下）	25
分類が不明確	11
営業損益という名称の指標を表示していないか、確定給付負債の純額に係る利息純額を開示していない	52
合 計	100

表 A.5.1 — 純損益計算書における営業費用の分析	企業数
性質別	21
機能別	41
混合方式	33
費用の分析を純損益計算書に表示していない	5
合 計	100

表 A.5.2 — 営業費用の性質別の分析	企業数
純損益計算書において費用の性質別の分析（表 A.5.1 参照）	21
注記において費用の性質別の完全な分析	27
注記において費用の性質別の限定的な分析	52
合 計	100

キャッシュ・フロー計算書

表 A.6 — 間接法の出発点	企業数
純損益	38
税引前利益	30
営業損益	10
その他の小計	15
直接法を使用している企業	7
合 計	100

表 A.7.1 — 利息受取額のキャッシュ・フロー計算書における分類	銀行及び 保険	その他の 業種	企業数の 合計
営業キャッシュ・フロー	9	47	56
投資キャッシュ・フロー	1	29	30
財務キャッシュ・フロー	—	1	1
分類が不明確	5	8	13
合 計	15	85	100

表 A.7.2 — 利息支払額のキャッシュ・フロー計算書における分類	銀行及び 保険	その他の 業種	企業数の 合計
営業キャッシュ・フロー	8	51	59
投資キャッシュ・フロー	—	—	—
財務キャッシュ・フロー	3	31	34
分類が不明確	4	3	7
合 計	15	85	100

表 A.7.3 — 受取配当金のキャッシュ・フロー計算書における分類	銀行及び 保険	その他の 業種	企業数の 合計
営業キャッシュ・フロー	6	32	38
投資キャッシュ・フロー	3	38	41
財務キャッシュ・フロー	—	—	—
分類が不明確	6	15	21
合 計	15	85	100

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

表 A.7.4 — 支払配当金のキャッシュ・フロー計算書における分類	銀行及び保険	その他の業種	企業数の合計
営業キャッシュ・フロー	1	2	3
投資キャッシュ・フロー	—	—	—
財務キャッシュ・フロー	11	78	89
分類が不明確	3	5	8
合計	15	85	100

財政状態計算書

表 A.8 — のれんの帳簿価額の表示又は開示	企業数
のれんを財政状態計算書において区分表示	59
のれんを注記において開示	35
のれんを区分表示も開示もしていない（重要性なしの可能性あり）	6
合計	100

経営者の定義した業績指標¹⁵

表 A.9 — EBITDA という名称の指標の使用	銀行及び保険	その他の業種	企業数の合計
財務諸表において使用している総数	—	42	42
うち、純損益計算書において小計として表示	—	4	4
うち、セグメント別の指標又は業績として又は資本構成及び債務に関する注記において開示	—	40	40
うち、間接法を使用したキャッシュ・フローにおいて小計として表示	—	2	2
年次報告書の財務諸表以外のセクションのみで使用	—	30	30
年次報告書で使用していない	15	13	28
合計	15	85	100

¹⁵ 営業損益及び財務前利益又は EBIT という名称の指標については表 A.1 及び A.3 参照。そうした指標は、IFRS 基準で定められておらず、当審議会の定義を適用した経営者業績指標の定義を満たす場合も満たさない場合もある。表 A.9 から A.14.2 における分析は、それらの指標以外の収益及び費用の小計に焦点を当てている。

表 A.10 — 最も一般的な経営者の定義した業績指標（営業損益、EBIT、財務前利益又は EBITDA という名称のものを除く）	企業数
調整後の純利益又は類似の名称	33
調整後の営業利益又は類似の名称	29
調整後の EBITDA 又は類似の名称	20
調整後の EBIT 又は類似の名称	11
調整後の税引前利益又は類似の名称	9
(a) 一部の企業が複数の指標を使用しているため、合計はサンプル数よりも多い。	

表 A.11 — 営業損益、EBIT、財務前利益又は EBITDA の名称以外の指標の使用	企業数
財務諸表において使用 ^(a)	31
年次報告書の財務諸表以外のセクションのみで使用	36
年次報告書で使用していない	33
合計	100
(a) 2社が純損益計算書において欄を使用して指標を表示していた。	

表 A.12 — 営業損益、EBIT、財務前利益又は EBITDA の名称以外の指標の調整表	企業数
IFRS 基準で定めている指標への調整表を提供	60
うち、税効果を調整項目ごとに提供	13
うち、税効果を総額で提供	13
調整表を提供していない	7
N/A（企業がそのような指標を財務報告書で使用していなかった）	33
合計	100

表 A.13 — 経営者の定義した業績指標の計算において行われた最も一般的な調整	企業数
リストラクチャリング費用	32
処分損益	31
無形資産の減損及び償却	21
取得関連コスト	19
金融商品の公正価値変動	16
有形固定資産の減損	15
法務費用	12
株式に基づく報酬費用	9
(a) 一部の企業が、列挙した調整のうちの複数を行っているため、合計はサンプル数よりも多い。	

公開草案「全般的な表示及び開示」に関する結論の根拠

表 A.14.1 — 調整後の1株当たり利益の使用	企業数
財務諸表において使用	12
年次報告書の財務諸表以外のセクションのみで使用	33
年次報告書で使用していない	55
合計	100

表 A.14.2 — 調整後の1株当たり利益と経営者の定義した業績指標との合致	企業数
調整後の1株当たり利益を、経営者の定義した業績指標と整合的に計算	38
調整後の1株当たり利益を、経営者の定義した業績指標と不整合に計算	2
調整後の1株当たり利益を、経営者の定義した業績指標と整合的に計算しているかどうか不明確	3
調整後の1株当たり利益を、経営者の定義した業績指標を伴わずに開示	2
年次報告書における調整後の1株当たり利益の使用の合計	45
調整後の1株当たり利益を、経営者の定義した業績指標を伴わずに開示	55
合計	100

通例でない収益及び費用

表 A.15 — 通例でない、頻度が低い又は非経常的な項目	企業数
通例でない、頻度が低い又は非経常的な項目に関して財務諸表で情報を提供 うち、経営者の定義した業績指標への調整として開示	48 26
通例でない、頻度が低い又は非経常的な項目に関して財務諸表に情報なし	52
合計	100

全般的な集約及び分解

表 A.16.1 — 財務業績の計算書における集約	企業数
その他という名称の科目を財務業績の計算書に表示し、注記で追加の説明	68
その他という名称の科目を財務業績の計算書に表示し、注記で追加の説明なし（一部は重要性なしの可能性あり）	22
財務業績の計算書においてその他という名称の科目なし	10
合計	100

表 A.16.2 — 財政状態計算書における集約	企業数
その他という名称の科目を財政状態計算書に表示し、注記で追加の説明	88
その他という名称の科目を財政状態計算書に表示し、注記で追加の説明なし（一部は重要性なしの可能性あり）	10
財政状態計算書においてその他という名称の科目なし	2
合 計	100