

2020年9月25日

国際会計基準審議会 御中

**公開草案 (ED/2019/7) 「全般的な表示及び開示」に対するコメント**

1. 企業会計基準委員会（以下「ASBJ」又は「我々」という。）は、2019年12月に公表された国際会計基準審議会（IASB）の公開草案「全般的な表示及び開示」（以下「本公開草案」という。）に対して、我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 本公開草案は、IASBが行っている、財務報告におけるコミュニケーションの改善に関する作業の一環をなすと認識している。我々は、この領域には改善の余地があることに同意しており、この分野に存在する問題点に対処するIASBの努力に敬意を表す。また、我々は、本公開草案に対するコメントの提出を通じて、グローバルな会計基準の改善の取組みに貢献したいと考えている。
3. 全体的に、我々は本公開草案の提案について支持できない内容が多いと考えている。

**(小計について)**

4. 純損益計算書に新たに3つの新しい小計を表示すること要求する提案について、次の理由により反対する。
  - (1) 現行のIAS第1号「財務諸表の表示」の第85項は、企業の財務業績の理解への目的適合性がある場合に、追加的な小計を純損益及びその他の包括利益を表示する計算書に表示することを要求している。IFRS基準を任意適用している我が国の企業は、このパラグラフについて誠意をもって (in good faith) 適用しており、その結果として「営業損益 (operating profit)」又は「事業損益 (business profit)」といった小計を表示していることが多いと認識している。

本公開草案の提案に従った場合、多くの場合において企業がこれまで自らの財務業績の理解への目的適合性があると考えて表示してきた小計を純損益計

算書の本表において表示し続けることができなくなると理解している<sup>1</sup>。これは異なる区分に含まれる項目の損益を合算することが認められなくなるためである。我々は、本公開草案におけるこの提案が、我々の理解では IASB が目指すものである財務報告におけるコミュニケーションの「改善」となるのか疑問を持っている。

(2) 我々は、企業間の比較可能性が重要であることに同意している。しかし、財務諸表利用者にとって有用な「真の」比較可能性は、企業の実態を踏まえた小計が表示されることで達成されると考えている。また、我が国の財務諸表作成者の多くは、財務諸表は企業が“tell the story”することが許容されるべきであり、これに関連して、企業は財務業績の理解に対して目的適合性があると考える小計を表示すべきであると考えている。そのため、我々は、後述の第 6 項に示しているように、企業が主要な営業活動であると識別した活動を基礎として営業損益を表示することを提案している。

(3) IASB は本公開草案が提案する小計を表示することにより比較可能性が向上することが期待されるとしているが、我々は、企業の活動が多種多様であるなか、これらの提案されている小計を表示することは画一性をもたらすものであり、本来、比較することに意味がないものが、あたかも比較することに意味があると受け取られることを懸念している。我々は IFRS 基準により定義された小計こそが企業の財務業績を適切に表すものであり、その他の小計はそうではないと誤解される恐れがあることを懸念している。また、財務諸表利用者がこのような小計について、財務諸表の理解に目的適合的ではないとみなす場合には、作成者がコストをかけて表示したとしても利用されなくなることを懸念している。

5. 本公開草案は、営業損益を新たな小計の 1 つとして表示すること及び残余の区分として定義することを提案している。しかし、我々は営業損益を表示する目的を明らかにした上で、営業損益を直接的に定義すべきであると考えている。営業損益は財務諸表作成者及び利用者の双方が有用性を認めている指標であるが、我々は、その有用性は営業損益を表示する目的が明確であることによって担保されると考えている。営業損益が単に残余として定義されるならば、営業損益に含まれる項目に

---

<sup>1</sup> IASB も本公開草案の BC 第 165 項において「財務業績の計算書における小計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。」と同様の認識を示している。

共通する性質は、他の各区分の定義を満たさないものということのみとなる。我々は、そのような小計を有用なものと理由づけることは困難であると考えている。

6. 我々は、仮に IASB が IFRS 基準に表示することが要求される小計を追加するならば、追加される小計は営業損益の 1 つのみでよいと考えている。また、上記第 4 項及び第 5 項に鑑みて、営業損益を表示する目的は企業が識別した主要な営業活動から、どれだけのリターンを生み出したのかを示すこととするべきと考えており、営業損益を「営業損益とは、企業が主要な営業活動であると識別した活動に関連して純損益に含めて認識した収益及び費用をいう。」と定義することを提案する。

我々は、企業の判断に基づき営業活動を識別することが、過去の国際的な議論において受け入れられてこなかったことを承知している。その理由の一つとして、企業間比較ができなくなることが挙げられてきた。しかし、我が国の関係者は、企業が自らの財務業績をどのように見ているのか、すなわち企業の“tell the story”を許容することが有用な情報を提供すると考えている。我々は、会計基準設定主体の国際的な議論において、金融機関やコングロマリットによる表示が問題になってきたことに留意している。我々の提案は、この問題にも対処することができると考えている。

なお、我々の提案の下では、企業が自らの営業活動及び営業損益をどのように考え、どのような収益及び費用を営業損益の計算に含めているのかを十分に開示することは必須であると考えている。我々は、当該開示により財務諸表利用者に対し、より有用な情報を提供していくことができると考えている。

#### (MPM について)

7. 我々は、本公開草案の経営者業績指標 (MPM) に関する提案について、その定義及び開示の対象となる範囲が不明確であり、IASB が財務諸表の外での一般とのコミュニケーションにおいて使用されている収益及び費用の小計のすべてが MPM になることを意図しているのであれば、そのような提案は支持できないと考えている。
8. 我々は、MPM は「IFRS 基準により定義される小計では適切に財務業績を表すことができないと企業が判断した場合に、調整を条件に表示することを認める業績指標」と定義するべきと考える。また、MPM が「企業の財務業績の側面についての経営者の見方を伝える」ものであるならば、MPM は財務業績の計算書の本表において表示すべきであると考えている。本公開草案では MPM については注記することが提案されている。しかし、我々は、MPM は注記されるが IFRS 基準が定義する小計は財務業績の計算書の本表において表示される場合には、MPM が、財務業績の計算書において表示される IFRS が定義する小計よりもその有用性が劣るとの誤解を与える可

能性があることを懸念する。IFRS 基準が定義する区分や小計の関係で MPM を財務業績の計算書の追加の小計として表示できない場合があり得る。この場合であっても、我々は現在の一株当たり利益（EPS）の表示のように財務業績の計算書の本表の末尾において表示することは可能であると考えている。

9. 本公開草案は、MPMに制限を設けることを提案していない。我々には、IASBはこれにより APMを減らすことを目指しているように見受けられる。しかし、我々は、MPMとする項目は、IFRS 基準の認識及び測定の要求事項に従い算定された指標に限定すべきであると考えている（この結果、すべての調整項目も IFRS 基準の認識及び測定の要求事項に従ったものとなる）。我々は、企業によっては IFRS 基準以外の現地の会計基準に基づく業績指標（APMとなるもの）を財務諸表外で示すことが現地の法令等で求められており、このような APM が MPM として取り扱われる場合には、監査が難しいだけでなく、この情報を作成するためのコストが生じ得る便益を上回るものになると考えている。また、このような会計基準の定めは、財務諸表外における APM を含む情報開示を抑制するという逆向きのインセンティブ（disincentive）になる懸念がある。

#### （持分法による投資損益の表示）

10. 我々は、持分法で会計処理される関連会社及び共同支配企業（以下「持分法投資」という。）の純損益に対する持分相当額の表示を検討するにあたっては、持分法会計の性質を概念的に定めることが必要であると考えている。我々は、持分法会計の性質については国際的に見解が分かっていると理解しており、その議論が十分にされていない状況では、持分法会計に関する将来の IASB における議論について予断を与える可能性があることを懸念する。そのため、財務業績の計算書やキャッシュ・フロー計算書における持分法投資に関する表示の定めを現時点で設けることは支持しない。なお、我々が提案する営業損益の定義のもとでは、持分法投資の表示は、企業の判断に委ねられることとなるため、問題とならないことを指摘しておく。

#### （その他の包括利益（OCI）の伝達方法の改善について）

11. 改訂された概念フレームワークにおいても、純損益も OCI も定義されていない。我々は、定義されていない OCI を 2 つに区分したとしても、OCI に関する情報の伝達方法の改善につながるとは考えない。
12. 我々は、包括利益を表示する計算書でリサイクリングされる項目とリサイクリングされない項目に区分することでその他の包括利益に含めた金額の理解可能性を高めようという本公開草案の提案の意図は理解できる。しかし、我々は、OCI はすべ

てリサイクリングされるべきであると考えており、IASB が将来的に純損益を定義すること及びリサイクリングされない項目をなくすことを期待する。

#### (費用対効果)

13. 本公開草案の提案には、費用対効果を満たさないものがあると考えている。これには、たとえば次の事項が含まれる。

(1) IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」(以下「IAS 第 21 号」という。)を適用して純損益に含めた為替差額を、当該為替差額を生じさせた項目から生じる収益及び費用と同じ純損益計算書の区分に分類すること(本公開草案の第 56 項)。

(2) MPM と、最も直接的に比較可能な小計又は合計との調整表における、関連する税効果及び非支配持分の影響を開示すること(本公開草案の第 106 項)。

#### (金融機関のキャッシュ・フロー計算書の目的適合性)

14. 本公開草案において検討されている論点ではないが、我が国の財務諸表利用者からは、金融機関の健全性評価の一環として実施する流動性分析においてキャッシュ・フロー計算書を利用していないとの声が聞かれている。したがって、我々は、IASB はキャッシュ・フロー計算書の作成をすべての企業に画一的に要求しない可能性について検討すべきであると考えている。例えば、各国の規制当局により流動性についてモニタリングされており、その結果が公表されている金融機関については、キャッシュ・フロー計算書が短期の流動性の十分性に関する情報を提供するものではないこと及び他の開示において流動性に関する情報を財務諸表利用者が得ることが可能であるため、キャッシュ・フロー計算書を作成する必要性はない可能性がある。我々は、現在 IASB は財政状態計算書において流動・非流動分類をすべての企業に画一的に要求していないことに留意しており、キャッシュ・フロー計算書の作成を要求しない可能性又は貸借対照表の表示と同様の柔軟性を与えることを検討すべきであると考えている。

#### (FASB との連携)

15. 最後に、我々は、財務諸表の表示及び開示は企業間の比較可能性を確保するうえで重要であると考えている。この文脈において、我々は、本公開草案を含む IASB の取組みの結果と、米国会計基準における要求事項が最終的に整合するものとなることが望ましいと考えている。そのため、IASB と米国財務会計基準審議会(FASB)が緊密に連携して各々の会計基準の開発を行うことを期待する。

16. そのほか、個々の質問に係る我々のコメントについては、別紙を参照されたい。
17. 我々のコメントが IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小賀坂 敦

企業会計基準委員会 委員長

## 質問 1－営業損益

本公開草案の第 60 項(a)は、すべての企業が純損益計算書において営業損益についての小計を表示することを提案している。

結論の根拠の BC53 項は、当審議会のこの提案の理由を記述している。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプローチを提案するか、その理由は何か。

1. 我々は、すべての企業が純損益計算書において営業損益についての小計を表示する公開草案の提案を支持する。我々は、営業損益は財務諸表作成者及び利用者の双方が有用性を認めている指標であると認識しており、営業損益に関する小計を表示することは財務報告におけるコミュニケーションの改善に資するものと考えている。
2. しかし、我々は、この小計が適切に定義されることが不可欠であると考えている。我々は、営業損益の有用性は、そのような営業利益を表示する目的が明確であることによって担保されると考えているためである。我々は、この文脈において、本公開草案の第 46 項における「営業区分には企業の主要な事業活動から生じる収益及び費用に関する情報を含める」の記載は不十分であると考え。仮に営業損益が単に残余として定義されるならば、営業損益に含まれる項目に共通する性質は、他の各項目の定義を満たさないものということなる。我々は、そのような小計を有用なものとして理由づけることは困難であると考えている。
3. 我が国の財務諸表作成者の多くは、財務諸表は企業が“tell the story”するものであり、これに関連して、企業は財務業績の理解に対して目的適合性があると考え、小計を表示すべきであると考えている。そのため、我々は、企業が主要な営業活動であると識別した活動を基礎として営業損益を表示することを提案する。これらについては質問 2 以降の回答でさらに詳しく述べる。

## 質問 2－営業区分

本公開草案の第 46 項は、企業が他の区分（投資区分や財務区分など）に分類されないすべての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。

結論の根拠の BC54 項から BC57 項は、当審議会のこの提案の理由を記述している。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプ

ローチを提案するか、その理由は何か。

4. 我々は本公開草案の第 46 項の提案に反対する。我々は、IFRS 基準を任意適用している我が国の企業は、現行の IAS 第 1 号の第 85 項について誠意をもって (in good faith) 適用しており、その結果として「営業損益 (operating profit)」又は「事業損益 (business profit)」といった小計を表示していることが多いと認識している。我々は、企業が本公開草案の提案に従った場合、多くの場合において企業がこれまで自らの財務業績の理解への目的適合性があると考えて表示してきた小計を純損益計算書の本表において表示し続けることができなくなると理解している<sup>2</sup>。これは、異なる区分に含まれる項目の損益を合算することが認められなくなるためである。我々は、本公開草案におけるこの提案が、我々の理解では IASB が目指すものである財務報告におけるコミュニケーションの「改善」となるのか、疑問を持っている。
5. IASB は本公開草案が提案する小計を表示することにより比較可能性が向上することが期待されるとしているが、我々は、企業の活動が多種多様であるなか、これらの提案されている小計を表示することは画一性をもたらすものであり、本来、比較することに意味がないものが、あたかも比較することに意味があると受け取られることを懸念している。我々は IFRS 基準により定義された小計こそが企業の財務業績を適切に表すものでありその他の小計はそうではないと誤解される恐れがあることを懸念している。また、財務諸表利用者がこのような小計について、財務諸表の理解に目的適合的ではないとみなす場合には、作成者がコストをかけて表示したとしても利用されなくなることを懸念している。
6. したがって、我々は、営業損益を表示する目的は企業が識別した主要な営業活動から、どれだけのリターンを生み出したのかを示すこととすべきと考えており、営業損益を「営業損益とは、企業が主要な営業活動であると識別した活動に関連して純損益に含めて認識した収益及び費用をいう。」と定義することを提案する。我々は、このように設定された営業損益を表示する目的及び営業損益の定義は、銀行等の顧客にファイナンスを提供する企業やコングロマリットを含む多種多様な企業に適用可能であると考ええる。

<sup>2</sup> IASB も本公開草案の BC 第 165 項において「財務業績の計算書における小計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。」と同様の認識を示している。



7. 我々の提案の下では、企業が自らの営業活動及び営業損益をどのように考え、どのような収益及び費用を営業損益の計算に含めているのかを十分に開示することは必須であると考えている。我々は、当該開示により財務諸表利用者に対し、より有用な情報を提供していくことができると考えている。
8. 我々は、仮に IASB が IFRS 基準に表示することが要求される小計を追加するならば、追加される小計は営業損益の 1 つのみでよいと考えている。その他の小計は、一般原則、すなわち、企業の財務業績又は財政状態の理解への目的適合性がある場合には追加的な小計を表示することに従うべきである。

質問 3—営業区分：企業の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

本公開草案の第 48 項は、企業の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営業区分に分類することを提案している。

結論の根拠の BC58 項から BC61 項は、当審議会のこの提案の理由を記述している。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプローチを提案するか、その理由は何か。

#### 主要な事業活動について

9. 我々は、質問 1 に対する回答において記載したように、営業損益の有用性は、そのような営業利益を表示する目的が明確であることによって担保されると考えている。我々は、本公開草案において「主要な事業活動」に焦点を当てる方向性については支持するが、「主要な事業活動」について、企業自身が識別するものであることを明示すべきと考えている。
10. 我々は、企業の判断に基づき営業活動を識別することが、過去の国際的な議論において受け入れられてこなかったことを承知している。その理由の一つとして、企業間比較ができなくなることが挙げられてきた。しかし、我が国の関係者は、企業が自らの財務業績をどのように見ているのか、すなわち企業の“tell the story”を許容することが有用な情報を提供することになると考えている。

我々は、質問 1 及び質問 2 に対する回答で記載したように、企業が識別した主要な営業活動を基礎として営業損益を表示することを提案している。我々は企業間の比較可能性が重要であることに同意している。しかし、財務諸表利用者にとって有用

な「真の」比較可能性は、企業の実態を踏まえた小計が表示されることで達成されると考えている。

加えて、我々は、会計基準設定主体の国際的な議論において、金融機関やコングロマリットによる表示が問題となってきたことに留意している。我々の提案は、この問題にも対処することができると考えている。

#### 為替差額の表示区分及び分類について

11. 本公開草案の第 56 項は、IAS 第 21 号を適用して純損益に含めた為替差額を、当該為替差額を生じさせた項目から生じる収益及び費用と同じ純損益計算書の区分に分類することを提案している。しかし、我々は、主として為替差額には予測価値がなく、この情報を区分することは費用対効果を満たさないと考えている。本公開草案 BC92 項では、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としている。しかし、我々は本公開草案において営業損益を表示する目的が明確ではない中では、そのような主張は説得力がなく、為替差額の区分は IASB が目的適合性のある財務業績の計算書の構造を決定した上で検討すべき内容であると考えている。

#### 質問 4—営業区分：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

本公開草案の第 51 項は、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営業区分に次のいずれかを分類することを提案している。

- 財務活動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
- 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

結論の根拠の BC62 項から BC69 項は、当審議会のこの提案の理由を記述している。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプローチを提案するか、その理由は何か。

12. 我々は、質問 3 に対するコメントに記載したように、本公開草案において「主要な事業活動」に焦点を当てる方向性については支持する。しかし、本公開草案では主要な事業活動の意味が明確になっておらず、本公開草案の「主要な事業活動として

顧客にファイナンスを提供する企業」の範囲が不明確である。そのため、我々は、本提案が実務へ一貫して適用されるかどうか懸念している。例えば、顧客にファイナンスを提供する企業である規模の小さい金融子会社が連結グループの中に存在する場合に、連結財務諸表上で当該子会社の財務活動から生じる収益及び費用をどのように表示するのかが明確ではない。

13. 我々は、質問2に対するコメントに記載しているように、営業損益を「営業損益とは、企業が主要な営業活動であると識別した活動に関連して純損益に含めて認識した収益及び費用をいう。」と定義することを提案している。この定義を前項に適用した場合には、企業が当該金融子会社の事業をグループにとって主要な活動であると判断するときにはそのような活動から生じる収益及び費用は営業損益に表示されることとなる。我々の提案の下では、「主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供する企業」を定義づける必要はない。

#### 質問 5－投資区分

本公開草案の第47項及び第48項は、リターンを個別にかつ企業が保有している他の資源とおおむね独立して生み出す資産から生じる収益及び費用（関連する増分費用を含む）を投資区分に分類することを提案している。ただし、当該資産が、企業が主要な事業活動の過程で行った投資である場合は除く。

結論の根拠のBC48項からBC52項は、当審議会のこの提案の理由を記述している。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプローチを提案するか、その理由は何か。

#### 投資区分を区分して表示することについて

14. 我々は、質問2に対するコメントに記載したように、仮にIASBがIFRS基準に表示することが要求される小計を追加するならば、追加される小計は営業損益の1つのみでよいと考えている。これは、画一性を避けるとともに、企業が自身の財務業績を適切に表すと考える小計を表示する余地を残す観点からである。
15. 我々は、本公開草案で定義されている投資活動は、本質的には企業の余裕資金（事業への投下が待機状態にある資本）を用いて行われると考えている。我々は、次の理由から、必ずしも投資区分と財務区分を分けることを常に要求する必要はないものと考えている。

- (1) このような主要な事業活動以外の活動を別個の区分とすることを正当化するほどに重要なものとなる場合は多くないこと。
- (2) このような活動はマイナスの財務活動とも捉えられ得ること、したがって、投資区分と財務区分を組み合わせることで理解可能性が高まり得ること。
16. そのため、我々は、本公開草案で提案されている追加的な小計、すなわち、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と財務及び法人所得税前損益の小計の表示を要求する必要はないと考えている。我々は、次のことを強調することで、財務報告におけるコミュニケーションの改善は達成されるものと考えている。
- (1) 企業の財務業績を理解するために目的適合的である場合に、財務業績の計算書に追加的な小計を表示することが要求されていること。
- (2) 企業が必要と判断した場合に、注記において追加的に情報を開示すべきであること（本公開草案により改訂が提案されている 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」（以下「IAS 第 8 号」という。）の第 6 A 項）。

質問 6－財務及び法人所得税前純損益

- (a) 本公開草案の第 60 項(c)及び第 64 項は、いくつかの特定された企業（本公開草案第 64 項参照）を除いて、すべての企業が、純損益計算書において財務及び法人所得税前純損益を表示することを提案している。
- (b) 本公開草案の第 49 項は、どの収益及び費用を企業が財務区分に分類するのかを提案している。

結論の根拠の BC33 項から BC45 項は、当審議会のこの提案の理由を記述している。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプローチを提案するか、その理由は何か。

財務区分を区分して表示することについて

17. 我々は、質問 2 及び質問 5 に対する回答において記載したように、仮に IASB が IFRS 基準に表示することが要求される小計を追加するならば、追加される小計は営業損益の 1 つのみでよいと考えている。

18. 我々は、収益及び費用を営業損益を構成するものとそれ以外のものに区分することは財務諸表利用者に有用な情報を提供すると考えている。しかし、当該それ以外の区分（すなわち、営業損益に含められない項目）をさらに分類することを必ずしもすべての企業に画一的に要求する必要はないと考えている。我々は、質問5に対する回答において記載したように、財務報告におけるコミュニケーションの改善は次の事項を強調することで達成されるものとする。

(1) 企業の財務業績を理解するために目的適合的である場合に、財務業績の計算書に追加的な小計を表示することが要求されていること。

(2) 企業が必要と判断した場合に、注記において追加的に情報を開示すべきであること。（本公開草案により改訂が提案されている IAS 第 8 号の第 6 A 項）

#### 「その他の負債に係る利息収益及び利息費用」の区分について

19. 仮に本公開草案の提案する財務区分を導入することとした場合、我々は、本公開草案の第 49 項(c)で提案されているその他の負債に係る利息収益及び利息費用を財務区分の範囲に含めるべきではないと考える。企業の営業活動に供している負債に係る利息費用について、「企業の財務に関連した負債から生じる費用」に分類すべきではなく、このような費用は営業区分に分類すべきである。すべての負債は、ただちに現金決済されない限り、貨幣の時間価値要素が発生し、営業活動に供している負債も例外ではない。我々は、本公開草案の適用指針案で例示として挙げられている確定給付負債の純額に係る利息費用純額は金額が大きくなることのあるため、財務業績の計算書に表示された計数を基礎とする財務比率が大きく歪むことを懸念する。

20. 加えて、我々は、本提案が IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」における財務活動によるキャッシュ・フロー<sup>3</sup>との整合性を欠いていることを懸念している。本公開草案の提案は、財務業績の計算書とキャッシュ・フロー計算書の親和性を失わせ、それにより財務諸表利用者に混乱をもたらす可能性がある。

21. なお、我々は、貨幣の時間価値の概念は金融負債の文脈においては十分に受け入れられているが、非金融負債の割引の巻戻しが利息費用となるかどうかについては国際的に見解が分かっていると理解している。我々は、非金融負債の割引の巻戻しは

---

<sup>3</sup> IAS 第 7 号は、財務活動に拠るキャッシュ・フローを企業の拠出資本及び借入の規模と構成に変動をもたらす活動とされていることと定義している。

資金調達活動に係る負債から生じた費用ではないことから、利息費用に該当しないと考えている。

質問 7—不可分の及び不可分でない関連会社及び共同支配企業

(a) 提案している IFRS 第 12 号の新設の第 20A 項から第 20D 項は、「不可分の関連会社及び共同支配企業」及び「不可分でない関連会社及び共同支配企業」を定義し、企業にそれらを識別するよう要求することになる。

(b) 本公開草案の第 60 項(b)は、純損益計算書において、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についての小計を表示することを企業に要求することを提案している。

(c) 本公開草案の第 53 項、第 75 項(a)及び第 82 項(g)から第 82 項(h)、提案している IAS 第 7 号の新設の第 38A 項並びに提案している IFRS 第 12 号の新設の第 20E 項は、不可分の関連会社及び共同支配企業に関する情報を、不可分でない関連会社及び共同支配企業と区分して提供することを企業に要求することになる。

結論の根拠の BC77 項から BC89 項及び BC205 項から BC213 項は、当審議会のこれらの提案の理由を記述し、当審議会が検討したが棄却したアプローチについて論じている。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプローチを提案するか、その理由は何か。

持分法投資の性質の整理をしないまま、表示に関する定めを置くことについて

22. 我々は、持分法投資の純損益に対する持分相当額の表示を検討するにあたっては、持分法会計の性質を概念的に定めることが必要であると考えている。我々は、持分法会計の性質については国際的に見解が分かっていると理解しており、その議論が十分にされていない状況では、持分法会計に関する将来の IASB における議論について予断を与える可能性があることを懸念する。そのため、財務業績の計算書やキャッシュ・フロー計算書における持分法投資に関する表示の定めを現時点で設けることは支持しない。

23. 仮に、IASB が本公開草案の不可分の及び不可分でない持分法投資の純損益に対する持分相当額を区分して表示することの検討を継続するのであれば、本公開草案の提案についての我々の回答は以下のとおりである。

「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」を区分して表示することについて

24. 我々は、「重要な影響力 (significant influence)」又は「共同支配 (joint control)」は偶然得られるものではなく、明示的な意思決定により獲得するものであるため、ほとんどの持分法投資は企業の事業活動と不可分であると考えており、仮に不可分でないものがあつたとしても、それは稀であると考えている。
25. 我々は、「不可分の (integral)」という概念が明確ではないと考えている。本公開草案で修正が提案されている IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の第 20D 項において、「不可分」の例として「重大な相互依存 (significant interdependency)」が示されていることから、ほとんどの持分法投資が不可分でないものになると受け止められるおそれがある。これに対し、本公開草案第 47 項では投資区分の目的を「個別にかつ企業が保有している他の資源とはおおむね独立して生み出される投資からのリターンに関する情報を伝えること」としており、これに基づき投資区分に分類されることとなる不可分ではない持分法投資の範囲は狭いものと考えられる。このため、本公開草案の第 47 項と IFRS 第 12 号の第 20D 項の不整合は解消されるべきであると考えている。
26. 我々は、第 24 項及び第 25 項に記載した理由により、不可分か否かという規準に基づいて、持分法投資の純損益に対する持分相当額の表示を区分すること（及び IFRS 第 12 号の第 7 項 (d) による重大な判断及び仮定を開示すること）を企業に要求することは不適切であると考えている。我々は、むしろ、質問 1 及び質問 2 に対する回答においてコメントしたように、企業が主要な営業活動として識別した活動に関連するかどうかに基づく営業損益を表示することが財務諸表利用者には有用な情報を提供すると考えている。

質問 8—基本財務諸表及び注記の役割、集約及び分解

(a) 本公開草案の第 20 項から第 21 項は、基本財務諸表及び注記の役割についての記述の案を示している。

(b) 本公開草案の第 25 項から第 28 項及び B5 項から B15 項は、情報の集約及び分解についての諸原則及び全般的な要求事項に関する提案を示している。

結論の根拠の BC19 項から BC27 項は、当審議会のこれらの提案の理由を記述している。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプ

ローチを提案するか、その理由は何か。

#### 科目における最大の内訳項目に関する開示を要求することについて

27. 我々は、「その他」の科目は、類似した特徴を共有していない（そして、通常は、個別には重要性がない）行項目が集約されることによって、個々の行項目の名称及び金額に係る情報が失われてしまうという問題を生じさせると考えている。この問題を解決するには、「その他」の科目の金額が十分に小さくなるよう区分して表示することを要求し、結果的に「その他」の科目が、有用な情報を含んでいないものとして利用者に受け入れられることが必要であると考えている。
28. その観点からは、本公開草案の第 28 項の提案では、「その他」の科目は類似した特徴を共有していない科目の金額を十分に小さくすることにつながらないと我々は考えている。

#### 分解表示を促進するための定量的な閾値について

29. 我々は、認識及び測定の設定が総資産や純利益といった財務数値に影響を及ぼすことから、原則的には定量的な閾値又は明確な数値基準は、認識及び測定の要求事項に導入すべきではないと考えている。
30. 一方、表示は、IFRS 基準における認識及び測定の定めを適用した結果として算定された金額を財務諸表においてどの程度の詳細さで示すかという問題である。そのため、我々は、表示の要求事項に具体的に定量的な閾値を設けることについて、論理的な根拠を定めることは困難であるものの、定量的な閾値は過度な集約を防止する一方、低いコストでの財務諸表の表示を可能にするための実効的な方策であり、本コメント・レター第 27 項で指摘した他の問題の改善にもつながると考えている。
31. さらに、本公開草案の BC26 項では、定量的な閾値を設けることは定性的なガイダンスと矛盾するとしているが、定量的な閾値を用いなければ、IFRS 基準は「重要性がない (immaterial)」といった言葉を用いざるを得なくなり、解釈に制限がなく、実務の多様性をもたらす可能性が高くなる。我々は、定量的な閾値を用いることが IFRS 基準を整合的に適用することにつながる可能性が高いと考えている。

#### 質問 9—営業費用の分析

本公開草案の第 68 項及び B45 項は、企業が営業費用を費用性質法と費用機能法のいずれの分析方法を使用して表示すべきかを決定するのに役立つための要求事項及び適用指針を提案している。本公開草案の第 72 項は、純損益計算書において費用機



能法を使用した営業費用の分析を提供する企業に対し、費用性質法を使用した分析を注記において提供するよう要求することを提案している。

結論の根拠の BC109 項から BC114 項は、当審議会の提案の理由を記述している。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプローチを提案するか、その理由は何か。

#### 費用機能法又は費用性質法を判断するための考慮要因について

32. 我々は、費用機能法又は費用性質法のいずれがより有用な情報を提供するかを企業が判断するための考慮要因を示すという IASB の提案の方向性を支持するが、IASB が提案する考慮要因に関しては、次のコメントがある。

(1) 本公開草案の B45 項(b)の「いずれの方法が、事業が管理されている方法及び経営者が内部的にどのように報告しているのかを最も綿密に表現するのか」については、複数の事業を行っている企業において、ある事業において費用機能法が適しており、別の事業において費用性質法が適している場合も考えられることから、当該考慮要因を他の考慮要因よりも優先すべきものとする。

(2) 本公開草案の B45 項(d)の「費用の各機能への配分が恣意的となり、したがって表示される科目の十分に忠実な表現を提供しないのかどうか。そのような場合には、費用性質法を使用しなければならない。」については、IASB が費用性質法を望ましい方法と考えているかのような印象を与えている。より中立的な表現とすべきである。

33. また、現行の IFRS 基準は、取引又はその他の事象の実質を反映する場合には収益と関連する費用を相殺して表示していることを認めている (IAS 第 1 号第 34 項)。例えば、金融機関の純損益計算書では、「トレーディング収益純額」や「純損益を通じて公正価値で測定する金融資産に係る純利益」などの相殺表示が見られる。この取扱いは本公開草案の B16 項にも引き継がれている。

34. 我々は、相殺表示した結果として表示される費用に関しては、企業が費用機能法により営業区分に分類した費用の分析を表示している場合の営業費用合計の分析の対象外とすべきであるとする。なぜなら、この費用は、単に、特定の取引における収益と関連する費用を比較して相殺された結果に過ぎないものであるからである。

純損益計算書において費用機能法を行う場合にのみ、費用性質法での費用分析を要求す

## ることについて

35. 本公開草案の第 72 項では、費用機能法を用いる企業は、単一の注記において費用性質法による営業費用分析の開示が要求されている。費用機能法を選択した場合にのみ追加情報の提供を要求することは、企業の事業実態に関わらず単にコストの理由から費用性質法を選択する誘因になると考えられる。我々は、費用機能法と費用性質法の選択は企業の事業実態に即して行われるべきと考えており、偏っていると捉えられ得る当該提案には同意しない。

## 費用機能法と費用性質法を組み合わせることについて

36. 我々は、企業が費用機能法により営業区分に分類した費用の分析を表示している場合であっても、その内訳として費用性質法による追加的な情報を財務業績の計算書の中で表示することは可能であると考えている。このような表示が可能な企業に対して、費用機能法及び費用性質法を組み合わせることを禁止する（本公開草案の B46 項）理由は明確ではないと考える。
37. また、我々は、IASB が、企業に対し使用する費用分析の方法に関係なく、本公開草案の第 65 項に掲げられる科目を表示することを要求しており（本公開草案の B47 項）、本公開草案の設例においても、「一般管理費」と「営業債権の減損損失」がともに純損益計算書において表示されていることに留意している。我々は、これは、費用機能法及び費用性質法を組み合わせることに有用性があることを示していると考えている。

### 質問 10—通例でない収益及び費用

- (a) 本公開草案の第 100 項は、「通例でない収益及び費用」の定義を導入している。
- (b) 本公開草案の第 101 項は、すべての企業が通例でない収益及び費用を単一の注記において開示するよう要求することを提案している。
- (c) 本公開草案の B67 項から B75 項は、通例でない収益及び費用を企業が識別するのに役立つための適用指針を提案している。
- (d) 本公開草案の第 101 項(a)から第 101 項(d)は、通例でない収益及び費用に関してどのような情報を開示すべきなのかを提案している。

結論の根拠の BC122 項から BC144 項は、当審議会の提案の理由を記述し、当審議会が検討したが棄却したアプローチについて論じている。

提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的アプローチを提案するか、その理由は何か。

38. 我々は、通例でない収益及び費用に関する情報は、そのような収益及び費用に該当しない収益及び費用、すなわち、将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価に資する利益を財務諸表利用者が理解するために有用であると考えている。この文脈において、通例でない収益及び費用の表示及び開示に関する IASB の試みは理解できる。
39. ただし、我々は、本公開草案で提案されている「通例でない収益及び費用」を識別するための指針について、以下の懸念を有している。
- (1) 金額が類似していても、予測価値がない場合がある。例えば、類似する金額の有形固定資産の除売却が 2 年連続で発生したとしても、それは単なる偶然によるものであることがある。
  - (2) 金額が類似していないからといって、予測価値がないとは限らない。例えば、安定的に年に 20% 売上高が増加しているという趨勢が観察される場合、金額が類似していない場合でも、その情報には予測価値があると考えられる。
40. 我々は、第 39 項を考慮すると、「通例でない収益及び費用」を適切に定義できるとは考えない。そのため、本公開草案の第 100 項の通例でない収益及び費用は定義すべきではなく、また、本公開草案の第 101 項の通例でない収益及び費用に関する開示については要求すべきではないものとする。むしろ、我々は、IAS 第 8 号の第 6A 項（現行 IAS 第 1 号の第 15 項を引き継いだもの）に従い、企業が必要と判断した場合に追加的な開示を行うことで、適正な表示を達成することが求められることを強調すべきと考える。
41. 営業損益には通例でない収益及び費用と呼ばれる項目が含まれる。したがって、我々は、企業は当該項目については、財務諸表利用者が必要であれば当該項目を組み替えることが可能となるよう本公開草案の第 25 項から第 28 項に従った集約及び分解の原則に基づいて財務業績の計算書において明瞭に表示することが必要であると考えている。
42. 加えて、本公開草案の第 42 項に従って企業が目的適合性のある小計と考えた場合、企業は通例でない収益及び費用と呼ばれる項目を除外する小計を表示する必要があることに我々は留意している。

43. 我々は、財務業績の計算書上において小計を表示しない場合であっても、通例でない収益及び費用と呼ばれるそれぞれの項目が区分して表示されていれば、財務諸表利用者が適宜、将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価することができると考えている。
44. なお、上記のとおり、我々は「通例でない収益及び費用」は適切に定義されているとは考えていない。したがって、企業がどの収益及び費用を別掲表示すべきかを判断することは容易ではないと考えられる。そこで、我々は、重要な項目が別掲表示されるようにするために、IFRS 基準において企業が別掲表示を要求される項目のリスト（本公開草案の第 65 項）を広げ、本公開草案の B15 項に挙げられている項目（リストラクチャリングコストなど）を含めることが有用であると考ええる。

#### 質問 11－経営者業績指標

- (a) 本公開草案の第 103 項は、「経営者業績指標」の定義を提案している。
- (b) 本公開草案の第 106 項は、単一の注記において経営者業績指標に関する情報を開示するよう企業に要求することを提案している。
- (c) 本公開草案の第 106 項(a)から第 106 項(d)は、経営者業績指標に関してどのような情報を企業が開示することを要求されるのかを提案している。

結論の根拠の BC145 項から BC180 項は、当審議会の提案の理由を記述し、当審議会が検討したが棄却したアプローチについて論じている。

当審議会が定義している経営者業績指標に関する情報を財務諸表に含めるべきであることに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

経営者業績指標についての開示要求の提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的な開示を提案するか、その理由は何か。

#### MPM の定義及び開示の対象となる MPM の範囲について

45. 我々は、本公開草案の MPM に関する提案について、その定義及び開示の対象となる範囲が不明確であり、IASB が財務諸表の外での一般とのコミュニケーションにおいて使用されている収益及び費用の小計のすべてが MPM になることを意図しているのであれば、そのような提案は支持できないと考えている。特に、本公開草案における「財務諸表の外での一般とのコミュニケーションに使用されている」の範囲

が明確ではなく<sup>4</sup>、企業が注記対象となる MPM を識別することが困難となることを懸念する。そのため、代替的業績指標（APM）のすべてを MPM として財務諸表に組み入れる（incorporate）ことを要求することは、現実的ではないと考えている。

46. 我々は、MPM は「IFRS 基準により定義される小計では適切に財務業績を表すことができないと企業が判断した場合に、調整を条件に表示することを認める業績指標」と定義すべきと考える。また、MPM が「企業の財務業績の一側面についての経営者の見方を伝える」ものであるならば、MPM は財務業績の計算書の本表において表示すべきであると考えている。本公開草案では MPM については注記することが提案されている。しかし、我々は、MPM は注記されるが IFRS 基準が定義する小計は財務業績の計算書の本表において表示される場合には、MPM が財務業績の計算書において表示される IFRS が定義する小計よりもその有用性が劣るとの誤解を与える可能性があることを懸念する。IFRS 基準が定義する区分や小計の関係で MPM を財務業績の計算書の追加の小計として表示できない場合があり得る。この場合であっても、我々は現在の一株当たり利益（EPS）の表示のように財務業績の計算書の本表の末尾において表示することは可能であると考えている。

47. 本公開草案は、MPM に制限を設けることを提案していない。我々には、IASB はこれにより APM を減らすことを目指しているように見受けられる。しかし、我々は、MPM とする項目は、IFRS 基準の認識及び測定 of 要求事項に従い算定された指標に限定すべきであると考えている（この結果、すべての調整項目も IFRS 基準の認識及び測定 of 要求事項に従ったものとなる）。我々は、企業によっては IFRS 基準以外の現地の会計基準に基づく業績指標（APM となるもの）を財務諸表外で示すことが現地の法令等で求められており、このような APM が MPM として取り扱われる場合には、監査が難しいだけでなく、この情報を作成するためのコストが生じ得る便益を上回るものになると考えている。また、このような会計基準の定めは、財務諸表外における APM を含む情報開示を抑制するという逆向きのインセンティブ（disincentive）になる懸念がある。

#### MPM の調整項目について

48. 我々は、本公開草案の第 106 項の MPM と本公開草案の第 104 項のそれぞれの経営者業績指標についての最も直接的に比較可能な小計又は合計との調整表において、関連する税効果及び非支配持分の影響の開示を要求する本公開草案の提案に反対す

---

<sup>4</sup> 本公開草案の B79 項では、MPM について「企業が財務諸表の外での公開のコミュニケーション（例えば、経営者による説明、プレスリリース又は投資家向け発表）において使用している小計のみが、経営者業績指標の定義を満たす。」としている。

る。我々はこれらの影響の開示は費用が効果を上回ると考えている。

調整後 1 株当たり利益 (IAS 第 33 号修正案の第 73B 項) との関係について

49. 現行の IAS 第 33 号「1 株当たり利益」の第 73 項においては包括利益計算書上の売上高などの報告項目を用いた 1 株当たりの金額を任意で開示することが認められている。これに対し、本公開草案では、基本的 1 株当たり利益及び希薄化後 1 株当たり利益の計算について、本公開草案の第 104 項に含まれる小計又は合計もしくは本公開草案の第 106 項を適用して企業が開示している MPM でない場合は、現行の IAS 第 33 号の第 73 項で開示することが認められている 1 株当たり金額の開示も禁止されることになる。すなわち、現行の IAS 第 33 号の下で認められている 1 株当たり売上高等の開示が禁止される。このような要求事項は、企業が任意に有用な情報を追加的に開示することを認める IFRS 基準の基本的な考え方と相反するものである。
50. 我々は、MPM の開示と調整後 1 株当たり利益の開示は別のものであり、あえて MPM と整合的に計算されていない調整後 1 株当たり利益の開示を禁止する必要はないと考えるため、本提案は支持できない。

質問 12—EBITDA

結論の根拠の BC172 項から BC173 項は、当審議会が EBITDA に関する要求事項を提案しなかった理由を説明している。

これに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的なアプローチを提案するか、その理由は何か。

51. 忠実な表現は、有用な財務情報の質的特性の 1 つであり、IAS 第 1 号の第 15 項 (本公開草案により IAS 第 8 号への移管が提案されている) においても求められているものである。したがって我々は、EBITDA に限らず、財務諸表において提供されるすべての情報は、忠実な表現を達成していなければならないと考えている。
52. その観点からは、IASB が EBITDA の表示又は開示についてのみ特定の要求事項を設けなくても、財務諸表において提供される情報が目的適合性及び忠実な表現という 2 つの基本的な質的特性を備えていなければならないことを明確化すれば十分であると考えられる。そのため、EBITDA に関する要求事項を定めないとする IASB の提案を支持する。

53. ただし、我々は、本公開草案の BC173 項の、減価償却及び償却前の営業損益と同額の EBITDA 指標は経営者業績指標ではなく、したがって、本公開草案の第 106 項の開示が必要ないという提案に反対する。ある企業の EBITDA が財務業績の一側面について経営者の見方を最もよく伝える指標である場合、EBITDA の定義について利用者の一致した見解がないにもかかわらず、減価償却及び償却前の営業損益と同額というだけで MPM にしないで、計算方法等の開示を要求しないのであれば、そもそもの MPM の開示を求めて透明性を向上させようとする IASB の目的が達成できないのではないかと考えるためである。

質問 13—キャッシュ・フロー計算書

(a) IAS 第 7 号の第 18 項(b)の修正案は、営業損益を営業活動から生じるキャッシュ・フローの間接法での報告の出発点とすることを要求することになる。

(b) IAS 第 7 号の新設の第 33A 項及び第 34A 項から第 34D 項は、利息及び配当のキャッシュ・フローの分類を定めることになる。

結論の根拠の BC185 項から BC208 項は、当審議会の提案の理由を記述し、当審議会が検討したが棄却したアプローチについて論じている。

これに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的なアプローチを提案するか、その理由は何か。

営業活動から生じるキャッシュ・フローの間接法での報告の出発点

54. 営業損益を間接法の出発点とすることを規定することは、IAS 第 7 号と比較すると、営業利益と純損益の間の非資金項目などの調整項目の数を減少させる。そのため、我々は、この提案は簡素化につながると考える。
55. しかし、調整項目には、財務業績の計算書に含まれる非資金項目を表す補足情報としての役割もあると考えられる。したがって、簡素化は重要ではあるものの、失われるであろう情報を検討した上で総合的に評価する必要がある。
56. さらに、調整項目として開示される非資金項目が企業間でばらついている場合には、営業損益（これが調整の出発点となる）を表示する目的が明確ではないことから、キャッシュ・フロー計算書における比較可能性が損なわれると考える。したがって、我々は質問 1 に対する回答のとおり、当該議論の前提として、営業損益を表示する目的を明確にすべきであると考えます。

## 利息及び配当のキャッシュ・フローの分類

57. 我々は、本公開草案の受取配当金、支払利息及び受取利息の種類ごとに、キャッシュ・フロー計算書上の単一のキャッシュ・フロー区分に分類すべきとの提案については、次の理由から反対する。

(1) 我々は、主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供する企業を選び分けるのではなく、質問1及び質問2に対する回答に記載したように、営業損益は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を識別するのではなく、企業が主要な営業活動であると識別した活動を基礎とすべきであると考え。この観点からは、受取配当金、支払利息及び受取利息は、将来キャッシュ・フローに関する報告企業の見通しについての利用者の評価に対して異なる影響を及ぼし得るため、キャッシュ・フロー計算書の異なる区分に分類することも認めるべきである。

(2) キャッシュ・フロー計算書における利息及び配当金の分類は、IAS第7号における「営業活動」、「投資活動」及び「財務活動」の定義に従って行うべきである。

## 金融機関のキャッシュ・フロー計算書の目的適合性について

58. 我が国の財務諸表利用者から、銀行等の金融機関の健全性評価の一環として実施する流動性分析を行う財務諸表利用者は、次の理由により財務分析を行う際にキャッシュ・フロー計算書には依拠していないという声が聞かれている。

(1) 財務分析において、他の業種に対する分析とは異なり、キャッシュ・フローを営業、投資及び財務といった区分に分けることはしない。

(2) 流動性に関する情報に関して、別に公表されている情報に依拠している。

59. 我々は、前項のような金融機関の作成するキャッシュ・フロー計算書の利用状況に関する指摘に鑑みると、IASBはキャッシュ・フロー計算書の作成をすべての企業に画一的に要求しない可能性について検討すべきであると考え。例えば、各国の規制当局により流動性についてモニタリングされており、その結果が公表されている金融機関については、キャッシュ・フロー計算書が短期の流動性の十分性に関する情報を提供するものではないこと及び他の開示において流動性に関する情報を財務諸表利用者が得ることが可能であるため、キャッシュ・フロー計算書を作成する必要性はない可能性がある。我々は、現在IASBは財政状態計算書において流動・非流動分類をすべての企業に画一的に要求していないことに留意しており、キャッ



シュ・フロー計算書の作成を要求しない可能性又は貸借対照表の表示と同様の柔軟性を与えることを検討すべきであると考える。

質問 14—その他の質問

影響の分析（結論の根拠の BC232 項から BC312 項、付録を含む。）及び本公開草案に付属する設例を含めて、本公開草案における提案について他に何かコメントはあるか。

その他の包括利益(OCI)の伝達方法の改善について

60. 改訂された概念フレームワークにおいても、純損益も OCI も定義されていない。我々は、定義されていない OCI を 2 つに区分したとしても、OCI に関する情報を伝達するうえでの改善につながるとは考えない。
61. 我々は、包括利益を表示する計算書でリサイクリングされる項目とリサイクリングされない項目に区分することでその他の包括利益に含めた金額の理解可能性を高めようという本公開草案の提案の意図は理解できる。しかし、我々は、OCI はすべてリサイクリングされるべきであると考えており、IASB が将来的に純損益を定義すること及びリサイクリングされない項目をなくすことを期待する。
62. 我々は、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の表示を要求しないこととした IASB の提案については反対しない。我々は、前項で記載したように OCI 項目は将来的にすべてリサイクリングされるべきと考えており、そのような小計は将来的には必要がないものとなると考えている。しかし、我々は IAS 第 1 号の第 85 項を引き継ぐ本公開草案の第 42 項により、企業は目的適合性がある場合には小計を表示することが求められることに留意している。IASB はこの点を明確にすることが考えられる。

経過措置について

63. 本公開草案は、IAS 第 8 号に従って遡及適用することを提案している。しかし、我々は、次の理由から、新しい IFRS 基準を将来に向かって適用することとすべきであると考える。
- (1) 適用前年度の財務諸表について、現行の表示及び開示に関する要求事項及び新しい IFRS 基準に基づく要求事項に基づき作成することが必要となる。このため、企業は表示に関する異なる要求事項に応じた異なるデータを保持する必要があり、負担が増すと考えられる。

(2) 本公開草案ではMPM及び通例でない収益及び費用について新たに開示を求めているが、これらに関し、過去の時点に入手可能であった情報と事後的に入手可能になった情報を客観的に区別することは困難である。

64. また、本公開草案は、新しいIFRS基準を公表日から18か月から24か月以後開始する事業年度に適用することを提案している。しかし、本公開草案が提案する表示及び開示の変更は広範囲にわたり、子会社を含めた報告企業の業務プロセスの変更につながる可能性がある。そのため、我々は、IASBが適用時期についてフィールドテストの結果を踏まえて慎重に検討することを勧める。

#### 期中財務報告について

65. 我々は、MPMは、経営者の観点で企業の財務業績に関する有用な情報を提供するものであると考えている。我々は、質問11に対する回答で記載したように、MPMは財務業績の計算書の本表において表示されるべきであると考えている。財務業績の計算書の本表において表示される場合において、要約期中財務諸表においてもMPMを表示することが有用と考えている。そのため、IAS第34号「期中財務報告」を修正し、MPMに関して期中財務報告において記載を求める本公開草案の提案に賛成する。

66. しかし、我々は、IAS第34号の第6項の記載<sup>5</sup>を考慮すると、MPMの開示をすべて要求することは過剰であると考えている。我々は、MPMについては、MPM自体とMPMに関連する調整表の開示のみを要求することで十分であると考えている。我々は、質問11に対する回答で記載したように、MPMの調整項目に係る法人所得税及び非支配持分の影響の開示まで要求する本公開草案の提案には反対する。したがって、我々は、これらの項目が要約期中財務諸表において要求されるべきであるとは考えない。

#### 米国財務会計基準機構（FASB）との連携について

67. 我々は、財務諸表の表示及び開示は企業間の比較可能性を確保するうえで重要であると考えている。この文脈において、我々は、本公開草案を含むIASBの取組みの結果と、米国会計基準における要求事項が最終的に整合するものとなることが望ましいと考えている。そのため、IASBとFASBが緊密に連携して各々の会計基準の開発を

---

<sup>5</sup> IAS第34号の第6項では、「適時性とコストの考慮の観点から、またすでに報告済みの情報との重複を避けるため、企業は期中報告日に年次財務諸表と比較して少ない情報を提供することが求められたり、あるいはそうすることを自ら選択したりするであろう。本基準は、期中財務報告書の最小限の内容を、要約財務諸表と精選された説明的注記を含むものと定義している。期中財務報告書は、最近の完全な1組の年次財務諸表の内容を更新しようとするものである。したがって、それは新しい事業活動、事象、環境に焦点を当て、すでに報告した情報を反復することはしない。」と記載されている。

行うことを期待する。

68. 具体的には、FASB は、2017 年 9 月に純損益計算書における表示又は注記における開示のいずれかを通じて、業績情報の分解表示に焦点を当てるテクニカル・プロジェクトをアジェンダに追加することを決定しているとともに、小計及び合計の開発を含む純損益計算書の構成に焦点を当てた財務業績報告プロジェクトをリサーチ・プロジェクトとしている。
69. また、FASB は現在企業内での経営者の視点 (management's internal view) を基礎とした業績情報の分解表示の促進アプローチの開発に取り組んでおり、ここでは、経営者の視点を考慮する旨が示されている。これは、IASB の提案しているアプローチとは異なるものであり、IASB と FASB が異なるアプローチを適用しつつプロジェクトを完成させた場合には、IFRS 基準を使う企業と米国会計基準を適用する企業との間の比較可能性は損なわれると考えられる。我々は、IASB が本公開草案に寄せられたコメント検討する際には、FASB の審議の状況を考慮することを提案する。

以 上