

---

プロジェクト	基本財務諸表
項目	ASAF への対応

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、2022 年 3 月 31 日から 4 月 1 日にビデオ会議により開催される予定である、会計基準アドバイザー・フォーラム（以下「ASAF」という。）会議において議題となっている基本財務諸表（Primary Financial Statements）プロジェクト（以下「本プロジェクト」という。）に関するセッションにおける ASBJ の発言の方向性の検討を行うことを目的としている。

## ASAF 会議資料の概要

2. 国際会計基準審議会（IASB）は、2019 年 12 月に本プロジェクトに関連する公開草案「全般的な表示及び開示」（以下「公開草案」という。）を公表し、2020 年 9 月 30 日までコメントを募集した。IASB は、2021 年 3 月の IASB ボード会議より、公開草案の再審議を開始している。
3. ASAF 会議における本プロジェクトのセッションの目的は以下のとおりである（スライド 2）。

### プロジェクトの状況のアップデート

- (1) ASAF メンバーに公開草案の提案の再審議の状況のアップデートを行い、今後の方向性に関して一般的なアドバイスをもらう。

### 性質別営業費用の注記における開示

- (1) ASAF メンバーに以下の概要を説明する。
    - ① 営業費用を機能別に報告している企業に対して、営業費用の総額を性質別に注記で開示することを要求している公開草案の提案に関するフィードバック
    - ② 本件に関する再審議の最新の状況
  - (2) 損益計算書において営業費用を機能別に報告している企業に対して、性質別の営業費用を開示する要求事項を IASB が開発するに際してのアドバイスを ASAF メンバーからもらう。
4. ASAF メンバーへの質問は以下のとおりである（スライド 3）。

プロジェクトの状況のアップデート
(1) これまでの暫定決定（スライド 9-13 を参照）を踏まえて、他の論点を再審議するアプローチに関して何か提案することはあるか。
性質別営業費用の注記における開示
<p>(1) あなたの領域では、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 公開草案の提案と比較して、IASB が検討すべき部分マトリックス法には特定の便益又はコストがあるか。</li> <li>● 特定のアプローチを選好するか、またその理由は何か。</li> </ul> <p>(2) 部分マトリックス法のコストを軽減させるために IASB ができる今後の基準設定活動に関して、何か追加の提案があるか（スライド 27 を参照）。</p>

**(プロジェクトの状況のアップデート)**

5. 本プロジェクトのマイルストーンは以下のとおりである（スライド 6）。

タイムフレーム	イベント
2019 年 Q4	公開草案の公表
2020 年 Q1-Q3	諮問期間
2020 年 Q4	フィードバックの要約の議論
2021 年-2023 年	IASB における再審議

本プロジェクトの目的

- 財務報告書におけるコミュニケーションの改善
- 損益計算書に含まれる情報に焦点を当てる。

主たる提案

- 損益計算書において定義された小計を追加で要求する。
- 情報を分解する要求事項を強化する。
- 経営者業績指標（MPM）の開示を要求する。

6. 小計及び区分に関する再審議の状況は以下のとおりである（スライド10）。

公開草案のとおり 暫定決定された点	公開草案からの変更点	再審議未了のトピック
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 営業損益の小計並びに財務及び法人所得税前純損益の表示要求</li> <li>● デフォルトの区分としての営業損益の定義は、主要な事業活動を含むが、それに限定されるものではなく、変動性のある項目及び通例でない項目を含む</li> <li>● 営業区分から除外すべき収益及び費用：投資、財務、法人所得税及び非継続事業</li> <li>● 個別にかつ企業が保有している他の資源から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を投資区分に分類し、適用指針及び「投資区分」という名称を維持する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 現金及び現金同等物から生じる収益及び費用の分類を財務から投資へ変更</li> <li>● 財務区分に属する項目の分類のアプローチ</li> <li>● デリバティブ及びヘッジ手段に係る損益のデフォルト区分を投資から営業へ変更</li> <li>● 為替差額の分類の免除として過大なコスト又は労力の追加</li> <li>● 不可分か不可分でないかで関連会社及び共同支配企業を区分することを止め、関連する小計を削除する。</li> <li>● 投資区分に分類されるいくつかの収益及び費用に関するガイダンスを追加し、結論の根拠に目的を含め、「投資からの収益及び費用」という定義を削除する。</li> <li>● 関連会社及び共同支配企業からの収益及</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 特定の主要な事業活動を行う企業による分類</li> <li>● 投資区分の増分費用</li> <li>● 財務区分に関連するその他の論点</li> </ul>

	び費用を投資区分に分類する。	
--	----------------	--

7. 分解に関する再審議の状況は以下のとおりである（スライド 11）。

公開草案のとおり 暫定決定された点	公開草案からの変更点	再審議未了のトピック
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 基本財務諸表及び注記の役割についての議論</li> <li>● 分解の諸原則 - 改良を加えたもの</li> <li>● IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 29 項（同項は、重要性がない場合を除いて、異質な項目を別々に表示することを要求している）を復活させない。</li> <li>● 営業費用の表示にあたって性質及び機能を主要な特性とする。</li> <li>● のれんを無形資産と区分して表示</li> <li>● 要求される項目を損益計算書における影響を受ける各区分で表示</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務諸表の役割の説明に、理解可能性への言及を含める。</li> <li>● 単一の異質な特性に重要性があれば、分解するのに十分であることを強調する。</li> <li>● 分解の目的をより明確にし、分解の適用を強化する。</li> <li>● 基本財務諸表及び注記の双方において、分解の原則を適用する際の追加のガイダンスを設ける。</li> <li>● 営業費用の混合表示を禁止する提案を削除する。</li> <li>● 通例でない収益及び費用の定義から「予測価値が限定的」の言及を削除する。</li> <li>● 科目の表示に関する一般原則を改定し、適用指針を追加する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 通例でない項目の定義の残りの部分及び関連する開示</li> <li>● 営業費用の開示要求</li> <li>● 営業費用を表示する方法の選択に係る要求事項</li> <li>● 特定された追加の小計</li> <li>● 「その他の」項目に係る提案</li> </ul>

8. MPMに関する再審議の状況は以下のとおりである（スライド12）。

公開草案のとおり 暫定決定された点	公開草案からの変更点	再審議未了のトピック
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務諸表にMPMの開示を要求すること</li> <li>● MPMの範囲を収益及び費用の小計とすること</li> <li>● MPMの定義において、企業の財務業績の一側面についての経営者の見方に言及すること</li> <li>● MPMが業績についての経営者の見方を伝えるという理由を企業が開示すること</li> <li>● 調整表の開示を要求すること</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 比率の分子又は分母に使用される収益及び費用の小計はMPMである。</li> <li>● 定義において「補完する」という表現を削除</li> <li>● 小計のうち財務諸表外での一般とのコミュニケーションに含めたものは、企業の財務業績の一側面についての経営者の見方を表しているという反証可能な前提（a rebuttable presumption）を設け、同前提に関する適用指針を設ける。</li> <li>● 適用指針を追加し、忠実な表現に関する一般的要求事項を参照し、特定の要求事項を削除する。</li> <li>● MPMが業績についての経営者の見方を伝えるという理由の開示に関する適用指針を設ける。</li> <li>● 調整項目のそれぞれについて、財務業績の計</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 開示（税金及び非支配持分を含む）</li> <li>● 単一の注記か相互参照か</li> <li>● MPMの変更に関する開示</li> <li>● 一般とのコミュニケーションのタイミング</li> <li>● セグメントを含む他の要求事項との相互関係</li> <li>● その他の提案（列を含む）</li> </ul>

	算書における各科目に係る金額を開示する。	
--	----------------------	--

9. その他のトピックに関する再審議の状況は以下のとおりである（スライド13）。

公開草案のとおり 暫定決定された点	公開草案からの変更点	再審議未了のトピック
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 間接法における営業活動によるキャッシュ・フローの出発点を営業損益とすること</li> <li>● 支払利息及び支払配当金をキャッシュ・フロー計算書の財務活動に分類し、受取配当金を投資活動に分類すること</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 「減価償却及び償却前の営業損益の小計」を修正し、IAS 第36号「資産の減損」の範囲に含まれる資産の減損を除外する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● キャッシュ・フロー計算書における受取利息の分類</li> <li>● その他の包括利益の項目の名称に関する提案</li> <li>● IAS 第1号から引き継がれた要求事項</li> <li>● 他のIFRS基準（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」、IAS第34号「期中財務報告」）の修正</li> <li>● 移行規定及び発効日</li> </ul>

## (機能別に報告している企業が性質別の営業費用を注記する場合の開示)

10. 公開草案では、機能別に報告している企業に対して営業費用の総額を性質別に注記で開示することを要求している。下表の左欄は費用機能法による損益計算書の表示例、右欄は性質別注記の開示例である（スライド16）。

損益計算書（費用機能法）	20X2	単一の注記における開示	20X2
収益	3,000	在庫の変動	300
売上原価	-600	原材料	-700
売上総利益	2,400	減価償却費及び償却費	-300
販売費	-500	従業員費用	-300
一般管理費	-100	減損費用	-200
研究開発費	-300	その他の費用	-300
その他の収益	300	総費用	-1,500
税前利益	1,800		

なお、費用ではなく原価の明細を示すことが実務に適っている（operational）可能性が高いとされている。<sup>1</sup>

11. 公開草案の提案に対する回答は様々で、概ね、以下のとおりであった（スライド17）。
- (1) 多くの回答者（主に作成者）は、提案のコストは高すぎると回答した。
  - (2) 多くの回答者（主に利用者）は、提案は有用な情報をもたらすと回答した。
  - (3) ごく少数の回答者は（主に作成者および利用者）は、(いくつかの) 機能別費用を性質別に分解して開示する方法（部分マトリックス法（partial matrix））の方が、営業費用の総額を性質別に開示するよりも、コストがかからず、より有用な情報提供になると回答した。
12. 部分マトリックス法に対するフィードバックは以下のとおりである（スライド18）。
- (1) IASB は、部分マトリックス法に対してコメントを求めていなかった。
  - (2) しかし、スライド17に記載のとおり、ごく少数の回答者は、部分マトリックス法は営業費用の総額を性質別に開示するよりも、コストがかからず、より有用な情報提供になると回答した。

<sup>1</sup> ASBJ 事務局注：費用化される「売上原価」ではなく、いわゆる「当期製品製造原価」を指すものと考えられる。ここでも「在庫の変動」が別項目として表示されている。

- ① 作成者は、減価償却費・償却費及び従業員費用を機能別に配分することを提案した。
- ② 利用者は以下の点を強調した。
  - 従業員費用は機能別に示すべきである。サービス業やテクノロジー業では、それらは最大の費用項目であることが多いからである。
  - 減価償却費・償却費は機能別に示すべきである。利用者は自ら研究開発費を資産化するために、研究開発費からこれらの費用を差し引く必要があるからである。
  - 機能別の費用は概算であっても、利用者にとって価値が高い可能性がある。

13. 提案に関する再審議の状況は以下のとおりである（スライド 19）。

- (1) IASB は、機能別費用の構成要素について記述的な説明を求めることを暫定決定した（2021 年 10 月 AP21B）。
- (2) IASB はスタッフに、部分マトリックス法が公開草案の提案よりも、より良い費用対効果が達成できるかどうかを調査するように命じた（2021 年 10 月 AP21C）。
- (3) 現在までのところ部分マトリックス法に関する体系的なアウトリーチは行っていない。2021 年 11 月の世界作成者フォーラム（GPF）会議のフィードバックは、部分マトリックス法は公開草案の提案と比べてコストが同程度かよりかかるのではないかというものであった。

14. 部分マトリックス法については以下のとおりである（スライド 21）。

- (1) 公開草案の最終化の前に IASB は完全マトリックス法（full matrix; 重要性がある限り、すべての機能別費用を性質別費用に分解する）を検討したが、公開草案の提案に比して格段に複雑でコストがかかると結論づけた。
- (2) 完全マトリックス法は、企業に固有の重要性のある情報を提供するが、コストの問題を解決できない。
- (3) 一方、部分マトリックス法は、具体的には以下の 2 法が考えられるが、重要性のある情報の一部が開示されない可能性が高い。

- ① 部分マトリックス法 1：特定の性質別費用を機能別に分解する方法



② 部分マトリックス法 2：特定の機能別費用を性質別に分解する方法

15. 部分マトリックス法 1（IASB により特定された性質別費用を機能別に分解する方法）は以下のとおりである。左欄は費用機能法による損益計算書の表示例、右欄は性質別費用のうち「減価償却費、償却費」及び「従業員費用」について機能別に分解開示している例である（スライド 22）。

損益計算書（費用機能法）	20X2	単一の注記における開示	20X2
収益	3,000	減価償却費、償却費	400
売上原価	-600	売上原価	250
売上総利益	2,400	販売費	50
販売費	-500	一般管理費	50
一般管理費	-100	研究開発費	25
研究開発費	-300	追跡不能額 <sup>2</sup>	25
その他の収益	300	従業員費用	400
税前利益	1,800	売上原価	150
		販売費	100
		一般管理費	50
		研究開発費	50
		追跡不能額	50

- (1) 重要性のある情報がおそらく開示されない。企業は IASB により特定された性質別費用（上表では、減価償却費・償却費及び従業員費用）についてのみ定量的情報を開示するからである。
- (2) 特定された性質別費用の総額は計算可能である。

<sup>2</sup> ASBJ 事務局注：後述のスライド 25（本資料第 17 項）では、①費用（特に間接費）は、いったんコストセンターに配賦された後で、関連する機能部署に再配賦されることが多い、②再配賦費用には性質別属性が付与されないことが多い、③結果として、性質別費用を機能別に追跡することが不可能となることが多い、との記載がある。「追跡不能額」とは、組織別に追跡することが不可能な（間接）費用等を指すものと思われる。

16. 部分マトリックス法2 (IASBにより特定された機能別費用を性質別に分解する方法) は以下のとおりである。左欄は費用機能法による損益計算書の表示例、右欄は機能別費用のうち「売上原価」及び「販売費」について性質別に分解開示している例である (スライド23)。

損益計算書 (費用機能法)	20X2	単一の注記における開示	20X2
収益	3,000	売上原価	-600
売上原価	-600	減価償却費・償却費	-250
売上総利益	2,400	従業員費用	-150
販売費	-500	原材料費	-150
一般管理費	-100	減損費用	-25
研究開発費	-300	その他	-25
その他の収益	300	販売費	-500
税前利益	1,800	減価償却費・償却費	-100
		従業員費用	-150
		原材料費	-200
		その他	-50

- (1) 重要性のある情報がおそらく開示されない。企業は特定の機能別費用 (上表では、売上原価及び販売費) についてのみ定量的情報を開示するからである。この例では、研究開発費に関する定量的情報は提供されない (2021年10月の暫定決定に基づき、定性的情報は提供される)。
- (2) 特定された性質別費用の総額 (上表では、原材料費の総額) はおそらく計算できない。分解表示が求められていない機能別費用にも含まれている可能性があるためである。
17. 機能別費用を分析するための主要なコストは以下のとおりである (スライド25)。

- (1) 在庫管理システムを有している企業で、連結がない場合、
- ① 売上原価を分解するためには標準原価システムを分解する必要がある。
  - ② 企業の中には、製造原価(使用されたインプット)の情報はあがるが、発生した原価と当期に費用化されたものを区別できない企業がある (プロセスやシステムの変更が必要となる)。
  - ③ コストはまず (特定の機能に結び付いた) コストセンターに請求され、その後で他の機能 (例えば、IT、金融、人事) に振り替えられるために、振

り替えられたコストの性質に関する情報が失われる（プロセスやシステムの変更が必要となる）。

(2) 連結を行っているが、グループ内取引がない企業は、上記に加えて、

- ① コストセンターの情報は子会社レベルでは追跡できるが、グループレベルでは追跡できない。子会社は機能別でのみグループに報告しているからである（プロセスやシステムの変更が必要となる）。

(3) 連結を行っており、グループ内取引がある企業は、上記に加えて、

- ① グループ内取引（例えば、資産の売却・購入）の連結消去は、現在、機能別でのみ行われている（情報を取得するためには、性質別の連結が追加が必要となる）。

18. 機能別費用を分析するコストについて以下のとおり考えられる（スライド26）。

(1) 損益計算書において費用を機能別に報告している大部分の企業にとっていくらかのプロセスやシステムの変更が必要となるが、必要な変更の程度は企業によって異なる。

(2) 部分マトリックス法の主要なコストの分析によると、IASB は基準設定によって、企業が特定の開示要求を充足するコストを軽減できることが示されている。

19. 基準設定によってコストを軽減する方法は下表のとおりである（スライド27）。

	企業にとって主要なコスト			
	当期の費用の決定	標準原価の分解	報告企業レベルのコストセンター情報の収集	振り替えられるコストの性質の識別
公開草案の提案 (性質別の費用合計)	可	不可。情報は他のシステム（購買、給与）で作成される。	情報収集に制限される（機能別への追跡はできない）。	可
部分マトリックス法1（IASBにより特定された性質別費用を機	可	可。いくらかの分解は必要となる（従業員給付）。	可（指定された費用が含まれる機能については）	可

能別に分解する)				
部分マトリックス法2 (IASBにより特定された機能別費用を性質別に分解する)	可	可。売上原価は指定される機能になると思われる。	可 (指定された機能については)	可
	開示は費用ではなく原価で行うことを明確化する (損益計算書において性質別に報告している企業と同様に)。	IAS 第2号「棚卸資産」第21項の救済措置を拡大して、企業が標準原価の前提で開示することを可能とする。	なし	費用の性質及び機能を開示のために評価するレベルを明確化する。
基準設定によって企業のコストをどのように削減するか。				

### ASBJ 事務局の気づき事項

20. ASAF メンバーへの質問は以下のとおりである (スライド3、再掲)。

プロジェクトの状況のアップデート
(1) これまでの暫定決定 (スライド 9-13 を参照) を踏まえて、他の論点を再審議するアプローチに関して何か提案することはあるか。
性質別営業費用の注記における開示
(1) あなたの領域では、 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 公開草案の提案と比較して、IASB が検討すべき部分マトリックス法には特定の便益又はコストがあるか。</li> <li>● 特定のアプローチを選好するか、またその理由は何か。</li> </ul> (2) 部分マトリックス法のコストを軽減させるために IASB ができる今後の基準設定活動に関して、何か追加の提案があるか (スライド 27 を参照)。

21. ASBJ 事務局の気づき事項は以下のとおりである。

#### (プロジェクトの状況に関して)

22. MPM に関しては、最も大切な範囲を不明確にしたまま、他の論点を暫定決定してい

くという審議の進め方に賛成できない。

23. MPM の定義は「収益及び費用の小計のうち、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おり、かつ、財務諸表利用者に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」とされている。この点に関し、スライド 12（本資料第 8 項参照）では、「小計のうち財務諸表外での一般とのコミュニケーションに含めたものは、企業の財務業績の一側面についての経営者の見方を表しているという反証可能な前提（a rebuttable presumption）を設け、同前提に関する適用指針を設ける」ことを追加で暫定決定したとある。しかし、我々はこの暫定決定では MPM の範囲は明確にならないと考える。我々は、「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」の代わりに、「企業の IFRS 基準での財務業績の一側面についての経営者の見方を表している」と明確に定義しなおすべきと考える。
24. 特に、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いるケースや、IFRS 基準の財務諸表を任意で作成して公表しているケースがあり、このような場合に現地の会計基準に基づく 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ことを懸念している。

**（性質別営業費用の注記における開示）**

25. 提案では、費用機能法を選択した企業にのみ部分マトリックス法の追加開示を要求している点には賛成できない。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からである。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いる。
26. 費用機能法により表示されている場合には、その分解表示である部分マトリックス法 2 が自然である。利用者からは、費用性質法により表示されている場合には、部分マトリックス法 1 を要求すべきであるとの意見が聞かれている。いずれの場合であっても、「一部の」費用の分解表示を求めるに際して、IASB がどのように分解表示を求めるかが問題である。多種多様な企業が存在する中で、開示を求める項目を特定することは困難ではないか。利用者が開示された情報をどのように利用するのかについて IASB は十分に理解した上で、提案すべきである。
27. 作成者からは、売上原価の分解表示は現実的ではなく、分解表示するのであれば当期製品製造原価の分解表示が適切であるとの声が聞かれている。

28. 利用者からは、単一セグメントの企業が少なくなっている中、連結合計で分析を行うことの有用性に限界があるとの声が聞かれている。

**ディスカッション・ポイント**

本資料の説明及び ASBJ の気づき事項について、ご意見やご質問があれば伺いたい。

以 上