

基本財務諸表プロジェクトの進展



品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 上浦宏喜

▶ Hiroyoshi Kamiura

当法人入社後、主として半導体製品、硝子製品等の製造業、小売業、ITサービス業等の監査業務に従事。IFRSデスクを兼任し、IFRS導入支援業務、研修業務、執筆活動等に従事している。

I はじめに

本誌2021年6月号「基本財務諸表プロジェクトの進捗状況」*では、基本財務諸表プロジェクト（以下、本プロジェクト）の中核テーマである損益計算書の小計及び区分表示の一般モデルに関する国際会計基準審議会（以下、IASB）の公開草案「全般的な表示及び開示」（19年12月公表、以下、公開草案）に対するコメント及び、21年4月9日時点までのIASBの暫定決定の概要を紹介しました。

本稿では改めて、IASBの再審議により22年10月31日時点までにIASBが暫定決定した公開草案からの全ての変更点のうち主要な項目に絞ってその概要を紹介いたします。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私

見であり、また、記載された内容は今後のIASBの審議の進捗に伴い、変更される可能性があることをお断りします。

II 公開草案からの主な変更点

1. 損益計算書の表示

<表1>の通り、持分法投資損益、現金及び現金同等物から生じる収益及び費用に関する分類方法が見直され、また、IFRS基準が定める小計について項目の修正及び追加が行われています。

公開草案の内容とこれまでのIASBの再審議の内容を踏まえた損益計算書のイメージは例えば次の<例示>

▶表1 損益計算書の区分に関するアップデート

公開草案の内容	IASBの再審議での暫定決定における変更の内容
持分法投資損益について、主要な事業活動と「不可分な」ものは「不可分の関連会社及び共同支配企業」区分に、「不可分でない」ものは「投資区分」に分類して個別に表示する。	左記の分類は行わず、画一的に投資区分に表示する。
ファイナンスの提供を主要な事業活動としていない場合に「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。	左記の分類方法から変更し、「現金及び現金同等物から生じる収益及び費用」については「投資区分」に分類する。但し、主要な事業活動として金融資産に投資している企業は、現金及び現金同等物から生じた収益及び費用を営業区分に分類する。
IFRS基準で定めるその他の小計の項目を以下の通り列挙している。 ▶ 売上総利益及び類似の小計 ▶ 減価償却、償却前の営業損益 ▶ 営業損益並びに持分法を使用して会計処理する投資からの収益及び費用 ▶ 継続事業からの純損益 ▶ 法人所得税前純損益 ▶ 営業利益並びに持分法を使用して会計処理する投資からの収益及び費用	左記の列挙項目のうち、「減価償却、償却前の営業損益」を「減価償却、償却及び減損損失前の営業損益」に修正した上で、「営業損益並びに持分法を使用して会計処理する投資からの収益及び費用」を新たに追加する。

* ey.com/ja_jp/library/info-sensor/2021/info-sensor-2021-06-03

▶表2 開示に関するアップデート

公開草案の内容	IASBの再審議での暫定決定における変更の内容
通例でない収益及び費用を定義し、注記において開示する。	本プロジェクトにおいて、通例でない収益及び費用に関する定義や開示は開発しない。
費用機能法を使用して表示する企業は、単一の注記において、費用性質法を使用した営業費用合計の分析を開示する。	費用機能法を使用して表示する企業は、左記のように費用性質法を使用した分析を全ての費用項目について開示するのではなく、減価償却費、償却費、従業員給付について損益計算書の各科目に含まれている金額を開示する。
MPMについて以下の通り定義する。 ▶ 収益及び費用の小計である。 ▶ 財務諸表外での一般とのコミュニケーション (Public communication) において使用されている。 ▶ IFRS基準が定めている合計又は小計を補完する。 ▶ 企業の財務業績の側面に関する経営者の見解を示す。	▶ 左記の定義のうち、「IFRS基準が定めている合計又は小計を補完する」という要件を「IFRS基準が定めている合計又は小計はMPMではない」に変更する。 ▶ 「財務諸表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」という要件に関して、その範囲を狭め、口頭でのコミュニケーション、原稿およびSNSへの投稿は含まないこととする。 ▶ 「財務諸表外での一般とのコミュニケーションに含まれる収益及び費用の小計は、企業の財務業績の側面に関する経営者の見解を表す」という反証可能な推定を設ける。

のような内容になると考えられます。灰色でハイライトされている項目は今後IFRS基準で表示が求められる予定の段階損益であり、黄色でハイライトしている項目は今後IFRS基準が定めるその他の小計として必要な場合に表示されることになる段階損益です。また、IFRS基準が定める合計及び小計については、後述の通り、経営者業績指標（以下、MPM）ではないとされていますので、計算方法や選定理由といったMPMに関する注記項目の開示は求められません。

<例示>には記載されていませんが、必要な場合にはIFRS基準が定めるその他の小計として、「減価償

<例示：公開草案の内容とこれまでのIASBの再審議の内容を踏まえた損益計算書のイメージ>

営業区分	売上高
	売上原価
	売上総利益
	販売費及び一般管理費
	その他の営業損益
営業利益	
投資区分	持分法投資損益
	営業利益並びに持分法投資損益
	受取配当金
	現金及び現金同等物から生じる利息収益
	受取利息
その他の投資損益	
財務・法人所得税控除前利益	
財務区分	支払利息
	その他の財務損益
法人所得税前純利益	
法人所得税	
継続事業からの当期純利益	
非継続事業からの当期純利益	
当期純利益	

却、償却及び減損損失前の営業利益」を小計として設けることも考えられます。

<例示>の項目に加え、各企業が財務諸表利用者の観点から有用と考えられる項目を関連する基準に従って追加することが求められます。

2. 損益計算書に関して求められる開示

<表2>の通り、通例でない収益及び費用の定義の開発が中止され、費用性質法による営業費用の分析の開示要求については、その煩雑さや有効性に関するフィードバックを受け、修正されています。また、経営者業績指標の定義についてはさらなる明確化を図るためのガイダンスの追加が暫定決定されています。

III おわりに

22年10月31日時点では、IASBは具体的な基準の公表日及び適用日については明確に示していませんが、最終基準化に向けて審議を進めている状況です。審議が完了し、最終基準化される場合には、IFRS財団のデュー・プロセス・ハンドブックに定められた手続に従い、その公表日より18カ月から24カ月以降に開始する事業年度から適用が開始されることが想定されます。

お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人
品質管理本部 IFRSデスク
E-mail: ifrs@jp.ey.com