

プロジェクト 基本財務諸表

項目 第 37 回ディスクロージャー専門委員会、第 97 回 ASAF 対応専門委員会及び第 436 回企業会計基準委員会で聞かれた意見及び対応案

本資料の目的

1. 本資料は、IASB 公開草案「全般的な表示及び開示」に対するコメント・レターに関して、第 37 回ディスクロージャー専門委員会（2020 年 6 月 22 日開催）第 97 回 ASAF 対応専門委員会（2020 年 6 月 23 日開催）及び第 436 回企業会計基準委員会（2020 年 6 月 26 日開催）で議論した項目について、聞かれた主な意見及び対応案をまとめたものである。

ASBJ 事務局の提案及び聞かれた意見

営業損益の小計の定義の代替案の検討

【ASBJ 事務局の提案】

2. ASBJ 事務局は、IASB の公開草案に対する営業損益の定義の代替案について、次の 2 つの代替案を検討したうえで、代替案 2 を ASBJ 事務局提案とした。

代替案 1：営業損益を表示する目的を、「企業の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。」とした上で、定義について、「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から生じた損益をいう。」を提案する。

代替案 2：営業損益を表示する目的を「複数の資源等を組み合わせることにより追加的な（incremental）リターンを得ることを意図して企業が行う活動からどれだけリターンを生み出したのかを示すこと。」とした上で、定義について、公開草案が提案するように残余とするのではなく、「営業損益とは、企業が、自らの資源等を組み合わせることにより追加的なリターンを生み出すことを意図して保有している資産及び負債から生じる損益をいう。」を提案する。

【第 37 回ディスクロージャー専門委員会で聞かれた意見】

代替案 1 を支持するとの意見

3. 企業が本業と考える収益及び費用かどうか、投資家が知りたい重要な情報であり、代替案1の方が投資家のニーズに合っていると考える。それに対して、代替案2は、シナジーがあるかどうかという基準によって企業の営業利益が何であるかを決めようとしており、投資者のニーズに合わないと考える。
4. 特定の企業を分析しようとしたときは、企業が営業損益に対する考えを示し、それが各投資家の見方と違う場合には、投資家の方で調整するという形の方が非常に分析し易いと考える。
5. IAS 第1号第85項の目的適合性のある追加の小計のテル・ユア・ストーリーという考え方を残すのであれば、作成者としても代替案1の方が良い。代替案2は企業が自分たちの業績を投資家に語るような数字となるのか非常に疑問である。
6. 代替案1の方が作成者として理解しやすい。代替案2については、本業としてリスクをとって公正価値測定する生物資産に係る損益が営業損益に入っていないという違和感がある。
7. 代替案1をベースに、主要な営業活動を軸として代替案を提案することになるのではないかと。ただし、その場合、主要な営業活動をどのように決めるのかということが議論になるため、代替案2のような考え方を指標の形で使えるかどうかを検討してはどうか。

(対応案)

代替案2よりも代替案1に同意する意見が聞かれたことから、コメント・レター案（審議事項(2)-2及び(2)-3）において、代替案1をベースに修正後のコメント案をお示ししている。なお、代替案2については企業の本業に関する考えとは必ずしも合わないとの懸念が聞かれたことから、代替案1の中に代替案2のような考え方を指標の形で取り入れることは提案しない。

代替案1により営業損益の小計に柔軟性を持たせる場合のMPMの役割に関する意見

8. 公開草案の提案はMPMに企業の柔軟な考えを取り入れるものであるが、その一方で、代替案1のように営業損益に含まれる項目を企業が定める場合であっても、それでMPMの役割がなくなるわけではない。営業損益から企業の判断で通例でない項目を除いた指標をMPMとして開示する可能性もあるため、MPMの役割はあると考える。

(対応案)

代替案1を前提にした場合のMPMの役割について再検討を行い、コメント・レター案（審議事項(2)-2及び(2)-3）をアップデートしている。

【第 97 回 ASAF 対応専門委員会で聞かれた意見】

営業損益を残余としてではなく積極的に定義することに関する意見

9. 公開草案が営業損益を残余として緩やかに定義することに対して、現在の原則主義中では抵抗感はあまりなく、むしろ、ASBJ 事務局の代替案 2 はそこにきめ細やかな定義を無理して入れようとしているようにも思われる。
10. 営業損益に結果として残余項目が含まれるとしても、その営業損益にどのような意味を持たせるかということは説明されるべきである。
11. 営業利益を積極的に定義することは賛成であるが、投資と財務も定義する中で、結局残余となる項目は残余として一つのカテゴリーとして出してもらった方が利用者としては利用しやすい。

(対応案)

ディスクロージャー専門委員会で代替案 1 に同意する意見が聞かれたことから、コメント・レター案（審議事項(2)-2 及び(2)-3）において、営業損益の小計に柔軟性を持たせる代替案 1 をベースに修正後のコメント案をお示ししている。なお、残余項目については、企業が主要な営業活動であると識別した活動から生じた損益には含まれず、営業損益の小計よりも下に表示され、企業が目的適合性があると考えた場合には小計が挿入されることにより区分表示されることになると考えられる。

持分法投資損益の区分に関する意見

12. 代替案 2 については、無形のノウハウなどの有機的な結びつきを考えると、資料「IASB 公開草案『全般的な表示及び開示』に対する営業損益の代替案の検討」第 31 項(3)の持分法投資損益は営業損益に入れざるをえなくなると考える。

(対応案)

代替案 1 を採用する場合には、持分法投資損益については、企業が関連会社又は共同支配企業への投資が企業の主要な営業活動であると識別した場合には営業損益に含まれることになると考える。

【第 436 回企業会計基準委員会で聞かれた意見】

代替案 1 及び代替案 2 に関する意見

13. 代替案 1 の場合には、企業が何を主要な営業活動と考えて、どうしてそれが主要な

営業活動になるのか、という開示とセットにしないと代替案としては弱い。

(対応案)

代替案 1 の場合には企業の考えについて十分な開示が必要であるという ASBJ 事務局の見解に同意する意見である。

14. 代替案 2 の複数の資源と組み合わせることにより、追加的なリターンを得ることを意図して企業が行う活動ということで切り分けた場合、それが企業として考えている主要な営業活動に合うのかどうか少し懸念があり、主要な営業活動が何であるかを企業が判断したものとする代替案 1の方がより有用な情報になるのではないかと。また、主要な営業活動に含まれる収益及び費用を企業の判断に任せるとしても、その含まれる収益及び費用は広くとるような方法も考え得るのではないかと。

(対応案)

ディスクロージャー専門委員会で代替案 1 に同意する意見が聞かれたことから、コメント・レター案（審議事項(2)-2 及び(2)-3）において、営業損益の小計に柔軟性を持たせる代替案 1 をベースに修正後のコメント案をお示ししている。なお、主要な営業活動に含まれない投資区分と財務区分（ASBJ 事務局コメントのとおり、その他の負債に係る利息収益及び利息費用を除いたもの）の収益及び費用の範囲は通常は狭いと考えられることから、主要な営業活動に含まれる収益及び費用の範囲は広いものと考えられる。

15. 代替案 2 は追加的なリターンというのは非常に分かりづらい概念であるため、代替案 2 でもし推し進めていくのであれば、追加的なリターンがどのような概念で、何と何の差分なのか、ということに関してより分かりやすくかみ砕かないとこの案では進められないのではないかと考える。

(対応案)

ディスクロージャー専門委員会で代替案 1 に同意する意見が聞かれたことから、コメント・レター案（審議事項(2)-2 及び(2)-3）において、営業損益の小計に柔軟性を持たせる代替案 1 をベースに修正後のコメント案をお示ししている。なお、「追加的なリターン」は、公開草案の投資区分の定義における「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」を超えるリターンを想定したものである。

16. 営業損益に何を入れるのかというのを、マネジメントアプローチにするのか、それとも個別に中身を決めていくのか、それとも IASB の提案のように残余にするのか、アプローチの整理を考えたほうがわかりやすいのではないかと。

(対応案)

代替案 1 のマネジメントアプローチをベースに修正後のコメント案をお示ししている。

「通例でない収益及び費用」の純損益計算書における取扱いの検討**【ASBJ 事務局の提案】**

17. ASBJ 事務局は、営業損益の代替案の定義を満たす項目が同時に「通例でない収益及び費用」でもある場合に、当該項目をどのように表示すべきかについて、次の2つの対案を検討したうえで、対案 A を ASBJ 事務局提案とした。

対案 A：営業損益について、「通例でない収益及び費用」とそれ以外に区分するが、「通例でない収益及び費用」を営業損益から除外しない。この時、営業区分の中で「通例でない収益及び費用」控除前の営業利益について、追加の小計を要求するかどうかについては両方の考えが有り得る。

対案 B：営業損益について、「通例でない収益及び費用」とそれ以外に区分し、「通例でない収益及び費用」を営業損益から除外する。結果として、営業損益は、本資料の前半で議論した営業損益から、通例でない収益及び費用を除外したものとして定義される。

【第 37 回ディスクロージャー専門委員会で聞かれた意見】**対案 A でやむを得ないとの意見**

18. 対案 B は国際的に提案しても、意見として通らないと考えられるので、ある程度通る意見ということを考えるのであれば、営業損益から通例でない損益は除かないという対案 A を採用することはやむを得ない。

対案 B が望ましいとの意見

19. 対案 B の場合には企業の裁量 (discretion) が入るというのは理解しているが、それは今の実務でも起こっていることである。それよりも、対案 A で企業が表示したとしても、利用者が考える通例でない項目を除いて対案 B のように分析するのが普通だと思われるため、理想的には対案 B の方が望ましい。なお、対案 A を採用する場合でも、決算短信など先に基本財務諸表のみが公表される場合でも利用者が通例でない項目を評価できるよう、なんらかの形で表示してもらうことが大事である。

(対応案)

通例でない項目を適切に定義することが困難であるため、対案Bのように通例でない項目を営業損益から除外することは難しいと考える。一方、対案Aにおいて、通例でない項目を利用者が調整して小計を算定できるようにするためには、通例でない項目かどうかは企業の判断によらず広く表示されることが重要であると考えている。ここで、公開草案のIFRS第X号第65項にIFRS基準における別掲表示するリストが定められているが、その中には金融資産の減損損失など通例でないと考えられる項目が含まれている。この点から、企業の判断によらず通例でないと考えられる項目が別掲表示されるよう、当該第65項のリストに通例でないと考えられる項目（公開草案のIFRS第X号B15項に挙げられているリストラクチャリングコストなど）を含めることが利用者の分析の観点から有用である旨のコメントをコメント・レター案に追加している。

【第97回ASAF対応専門委員会で聞かれた意見】**通例でない項目の識別に関する意見**

20. 日本では小計の形が公開草案の提案とは違うにしても特別損益の表示がずっと行われていて、区分のシフトがあるにせよ一応区分が保たれている。その実務から、どうやって通例でない項目を客観的に選り分け得るかっていうようなところに、もう少し力点を置いた提案の方がよいのではないかと。

(対応案)

通例でない項目を適切に定義することが困難であると考えられるが、日本基準においても特定の損益項目については臨時的かどうかの企業の判断によらず特別損益に表示する定めがあることから、利用者が通例でないと考えられる項目を選り分けるために企業の判断によらず通例でないと考えられる項目が別掲表示されるよう、IFRS基準において別掲表示するリスト（公開草案のIFRS第X号第65項）を広げることが利用者の分析の観点から有用である旨のコメントをコメント・レター案に追加している。

対案Aとした場合の別掲に関する意見

21. 公開草案で提案されている営業費用分析の費用機能法又は費用性質法と営業損益に含まれる通例でない項目との関係性はどのように理解すればよいのか。例えば通例でない項目というのは費用機能法又は費用性質法のさらに上位概念のイメージで考えればよいのか。

(対応案)

例えば、本公開草案 B47 項では、使用する費用分析の方法に関係なく表示すべき科目に関しては指定されている（本公開草案第 65 項）。これと同様の関係であると考ええる。

【第 436 回企業会計基準委員会で聞かれた意見】対案 A とした場合の別掲に関する意見

22. 利用者の立場からすると、通例でない項目がばらばらに表示されるよりは、通例でない項目は並べて表示してもらわないと使いづらいという意見が出てくるのではないかと考える。

(対応案)

通例でない項目を適切に定義することが困難であると考えられるため、企業が任意の小計を表示するかどうかに関わらず通例でない項目をひとまとめに並べたことをすべての企業に要求することは、企業に判断の負担を生じさせる可能性がある。そのため、通例でない項目を並べて表示することは提案しない。

コメント案（総論部分）**【第 37 回ディスクロージャー専門委員会で聞かれた意見】**金融機関におけるキャッシュ・フロー計算書に関するコメント案に対する意見

23. コメント案¹のとおり、金融機関についてはキャッシュ・フロー計算書の作成の免除を検討するよう提案することに賛成する。

(対応案)

ASBJ 事務局の提案に同意する意見である。

¹ 第 37 回専門委員会 資料(3)-1 （下線は本資料において ASBJ 事務局追加）

7. 我々は、IASB は顧客にファイナンスを提供する企業、特に銀行等の金融機関が、キャッシュ・フロー計算書の作成を行うことの意義及び必要性について再検討を行うべきであると考え。我々は、現状の、特に間接法によるキャッシュ・フロー計算書に関しては、金融機関の主要な営業活動から生じるキャッシュ・フローの収支が純額で報告されることにより、有用性が限定されていると考えている。この理由により、金融機関の財務分析においてキャッシュ・フロー計算書には依拠していないという声我が国の財務諸表利用者からは聞かれており、我々は、本公開草案で提案されているように、間接法によるキャッシュ・フロー計算書の報告の出発点を営業損益としても解決する問題ではないと考える。そのため、IASB は本公開草案の提案に先行して、より金融機関のキャッシュ・フロー計算書が有用となるような改善を検討するか、金融機関についてはキャッシュ・フロー計算書の作成を免除することを検討すべきである。

（ハイライト箇所については再検討する。）

24. コメント案¹の「より金融機関のキャッシュ・フロー計算書が有用となるような改善を検討するか」という部分のアプローチとして、他の開示で代替できる部分があることや、金融機関は長期短期の区分がないことを含めてはどうか。
25. コメント案¹の「顧客にファイナンスを提供する企業」という言い方では、範囲が広がってしまうのではないか。自動車製造業の場合、トヨタなどのファイナンス部門を持つ企業も含まれると思うが、書き方を工夫してほしい。

(対応案)

コメント・レター案（審議事項(2)-2 及び(2)-3）において修正後のコメント案をお示ししている。

取引深耕を測るための株式保有に関するコメントを含めないことに賛成する意見

26. 業務提携と資本提携は明らかに異なるものであり、資本提携をしている場合の株式の損益に関する議論ならばよいが、資本提携であることを明確にせず今後の取引深耕を図るためにというのは曖昧であると考えため、本論点についてコメント案に含めていないことに賛成する。

(対応案)

総論に含めないことを提案したものであり、総論以外の部分において本論点を含めるかについては今後検討することを意図していた。ただし、営業損益の対案として代替案1を取ることを前提とするならば、営業損益に含めるかどうかは企業の判断により決定されることとなる。

総論及び各論の重要度を検討のうえ、総論にテーマを追加すべきとの意見

27. 総論及び各論における重要度の比重の置き方にもよると思われるが、総論の重要度の比重が大きい場合は、次の論点も総論で軽く触れてほしい。

- (1) 持分法を適用する関連会社及び共同支配企業の取扱い
- (2) IASBの次の提案は費用対効果を満たさないと考えられること
- ① 為替差額の区分表示
 - ② 税効果及び少数株主持分への影響の開示

(対応案)

基本的には我々が強く主張したい論点を総論に含めており、総論に含めたものは基本的に各論においても記載している。コメント・レター案（審議事項(2)-2 及び(2)-3）において、当該論点を含める形でコメント案を作成しており、当該

論点を強く主張したいという意見が多ければ、このまま総論に含めたいと考えている。

コメント案（総論部分以外の論点）

【第37回ディスクロージャー専門委員会で聞かれた意見】

「その他の負債に係る利息収益及び利息費用」の区分に関するコメントについての意見

28. 確定給付負債の利息費用に関しては、財務区分ではなく営業区分に分類すべきとのコメントの方向性に異論はない。

(対応案)

ASBJ事務局の提案に同意する意見である。

29. コメント案²において、論拠として米国基準に言及しているが、米国基準においても資産除去債務の割引の巻戻しは利息費用ではないとされているものの、退職給付債務の割引の巻戻しについては利息費用とされているため、米国基準に言及するよりも、そもそも利息費用に該当しないと考える理由を書く方がよいのではないかと。

(対応案)

コメント・レター案（審議事項(2)-2及び(2)-3）において修正後のコメント案をお示ししている。

営業費用の分析に関するコメントに対する意見

30. 費用機能法と費用性質法の組み合わせの論点について、まず決算短信で表示される本表の内容を充実させることは非常に重要である。

(対応案)

ASBJ事務局の提案の方向性に同意する意見である。

31. 費用機能法と費用性質法を組み合わせることに関するコメント案の指摘は、費用機能法の内訳として販管費等を費用性質法により階層構造で表示するイメージと考

² 第37回専門委員会 資料(3)-2 第7項四角囲み（下線は本資料においてASBJ事務局追加）

3. なお、貨幣の時間価値の概念は、金融負債にはなじみやすいと考えられるが、非金融負債の割引の巻戻しについて、これ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、利息費用に該当しないと考えている。米国会計基準においても、資産除去債務の割引の巻戻しは利息費用ではないとされていることを指摘しておく。

えられるが、現状の記載では、通例でない項目を区分表示することまではカバーできていないように見える。

(対応案)

機能別の内訳として性質別に表示する方法ではなく、費用分析の方法に関わらず表示することを想定しており、その点が明確になるよう修正し、コメント・レター案（審議事項(2)-2 及び(2)-3）において修正後のコメント案をお示ししている。

32. 当社（金融機関）の実務として、例えば、トレーディングの収益総額や FVPL で会計処理する金融資産に係る利益額をネットで表示しているが、それをグロスにしてとりまとめて表示ことに情報価値はないように思われる。そのため、それぞれの表示科目の中での性質別に開示することを許容するよう求めるコメントを含めてほしい。

(対応案)

コメント・レター案（審議事項(2)-2 及び(2)-3）において修正後のコメント案をお示ししている。

以 上