

Applying IFRS

IFRS第18号
「財務諸表における表示
及び開示」

2024年7月

目次

概要	3
1 序説	5
1.1 目的及び範囲	6
1.2 新しい用語、定義及び名称	7
1.3 財務諸表の識別	8
2 役割、集約及び名称付け	9
2.1 基本財務諸表及び注記の役割	9
2.2 集約及び分解	15
2.3 項目の記述	21
3 財務業績の計算書	23
3.1 新しい要求事項の概要	23
3.2 分類に関する一般的な要求事項	27
3.3 特定の企業に関する要求事項	43
3.4 純損益計算書に表示される項目	59
4 経営者が定義した業績指標	68
4.1 新しい要求事項の概要	68
4.2 目的及び範囲	69
4.3 MPM の開示	77
4.4 MPM の表示	84
5 その他の基準書に生じる間接的な改訂	84
5.1 IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」	84
5.2 IAS 第 8 号「会計方針, 会計上の見積りの変更及び誤謬」	88
5.3 IAS 第 33 号「1 株当たり利益」	89
5.4 IAS 第 34 号「期中財務報告」	90
6 経過措置	90
6.1 期中報告	91

重要ポイント

- ▶ IFRS 第 18 号は IAS 第 1 号に置き換わり、企業の財務業績に関するより適切な情報に対する投資者の要求に対処する。
- ▶ IFRS 第 18 号は財務諸表の表示及び注記の開示に関する一般的かつ具体的な要求事項を定めている。
- ▶ IFRS 第 18 号の新しい要求事項には以下が含まれる。
 - ▶ 純損益計算書に含まれるすべての収益及び費用に関して求められる合計、小計及び新たな区分
 - ▶ 経営者が定義した業績指標の開示
 - ▶ 情報のグループ化及び表示箇所に関する改善されたガイダンス(集約及び分解)
- ▶ 限定的ではあるが広範囲に及ぶ改訂が、その他の IFRS 会計基準、特に IAS 第 7 号、IAS 第 33 号及び IAS 第 34 号に対して行われている。
- ▶ 以前に IAS 第 1 号に含まれていた一部の要求事項は IAS 第 8 号に移行され、IAS 第 8 号は表題が変更されている。
- ▶ IFRS 第 18 号及びそれに伴うその他の基準の改訂は、2027 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から発効し、早期適用も認められる。
- ▶ 一定の比較対象期間に関する特定の調整表と共に、年次及び期中財務諸表における遡及適用が求められる。

概要

本稿は、財務諸表における表示及び開示を規定する新しい IFRS® 会計基準書、IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」の要求事項を解説する。IFRS 第 18 号は発効した時点で IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に置き換わる。

IAS 第 1 号の多くが、限られた語句の変更のみで新しい IFRS 第 18 号に引き継がれるが、すべての企業ではなくても大半の企業の表示及び開示に影響を及ぼすと見込まれるいくつかの新しい要求事項が IFRS 第 18 号には導入されている。これらの新しい要求事項には次のようなものがある。

- ▶ 純損益計算書に計上されるすべての収益と費用は、5 つの区分(そのうち 3 つが新しいものになる)のどれか 1 つに分類することになり、2 つの新しく要求される小計を表示することが求められる(下記セクション 3 を参照)
- ▶ 一定の非 GAAP 測定値(「経営者が定義した業績指標」又は MPM)に関し、財務諸表の単一の注記に開示することが要求される(下記セクション 4 を参照)
- ▶ 基本財務諸表及び注記全体の情報の集約に関する改善されたガイダンス(下記セクション 2 を参照)

これらの要求事項を適用するために、企業はデータ収集手続、情報システム及び決算プロセスを変更することが予想される。場合によっては、これらの要求事項が、IAS 第 1 号の損益の算定値に連動する報酬に関する方針や財務制限条項の見直しのトリガーとなることが予想され、そのため関係する利害関係者との交渉が求められる可能性がある[IFRS 18.BC415]。MPM を識別し、要求される開示を提供するには、現在の一般的な水準以上に(とりわけ)企業の財務報告、法務及びインベスターズ・リレーションのチーム間の連携を深める必要が生じるであろう。これらの指標は今後原則として監査対象となり、規制当局の監視が強化されることになる。

本稿ではこうした新しい要求事項を重点的に解説していく。実質的に変更がない IAS 第 1 号から引き継がれる要求事項は、新しい要求事項の文脈を説明する上で必要となる場合のみに触れることとする。¹

IFRS 第 18 号が発効すると、狭い範囲ではあるが広範に及ぶ以下のような改訂が、結果的にその他の基準に生じる。

- ▶ IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」(下記 5.1 を参照)。改訂により、
 - ▶ 間接法を使用する企業については「営業損益」を要求される出発点として使用することが求められる。
 - ▶ 金利及び配当からのキャッシュ・フローの分類に関する現在の選択の余地が大幅に縮小される。
- ▶ IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」² (下記セクション 5.2 を参照)に現在 IAS 第 1 号に含まれるいくつかの要求事項が移行する。
- ▶ IAS 第 33 号「1 株当たり利益」(下記セクション 5.3 を参照)
 - ▶ 企業が開示できる追加的な 1 株当たり利益の指標の種類を制限する。
- ▶ IAS 第 34 号「期中財務報告」(下記セクション 5.4 を参照)
 - ▶ 年次財務諸表に求められるのと同じ MPM 関連の開示が期中財務諸表でも求められる。

1 IAS 第 1 号のガイダンスについては、International GAAP® 2024 第 3 章を参照されたい。
[ey.com/IFRS](https://www.ey.com/IFRS) で閲覧可能

2 IAS 第 8 号への結果的な改訂が発効した時点で IAS 第 8 号の改訂後の内容をより適切に反映するために、その表題が「財務諸表の作成基礎」に変更される。

IFRS 第 18 号とその他の会計基準に結果的に生じる改訂は同時に適用する必要がある、それらは 2027 年 1 月 1 日以降から開始する事業年度から発効し完全に遡及適用しなければならない。経過措置は、一定の比較対象期間について IAS 第 1 号と IFRS 第 18 号に定められる純損益計算書の調整表を具体的に求めると共に、適用開始年度の期中財務諸表に関する要求事項も定めている。早期適用は容認され、その旨の開示が必要になる(下記セクション 6 を参照)。

弊法人のコメント

IFRS 第 18 号の発効日までには十分な期間があるように見えるが、企業が新しい要求事項の分析を開始することが強く推奨される。移行プロセスは相当の時間を要し、複数の資源を組み合わせることで対処することになり得るので、経営者は前もって計画する必要がある。

新しい要求事項の影響は企業間で異なるが、IFRS 第 18 号は業界に関係なくすべての企業に影響を及ぼし、単に純損益計算書のみならず、財務諸表のそれ以外の領域にも影響を与えることが想定される。

本稿に示される見解は、2024 年 7 月時点の EY の視点を表している。IFRS 第 18 号及びその他の IFRS 会計基準への結果的な適用の分析は今後とも継続的に行われ、その過程で追加的な論点が浮上することもあり、我々の見解もその間に変わる可能性がある。

1 序説

2024年4月、国際会計基準審議会(以下、IASB又は審議会)が、財務諸表における表示及び開示に関する新しいIFRS会計基準を公表した。IFRS第18号は、財務諸表におけるコミュニケーションを改善することを目的に2014年以降進められてきたIASBの基本財務諸表プロジェクトの集大成となる。

IFRS第18号が発効すると、IFRS第18号がIAS第1号に置き換わり、IAS第1号に現在含まれる要求事項の一部がIAS第8号(表題が「財務諸表の作成基礎」に変更される下記セクション5.2を参照)及び、割合は少ないが現行のIFRS第7号「金融商品:開示」に移行される。さらに以下をはじめとするその他のIFRS会計基準にも狭い範囲で結果的な改訂が生じる。

- ▶ IAS第7号(下記セクション5.1を参照)
- ▶ IAS第33号(下記セクション5.3を参照)
- ▶ IAS第34号(下記セクション5.4を参照)

IFRS第18号及びそれに伴うその他の基準書に結果的に生じる改訂は、2027年1月1日以降開始する事業年度から発効し、早期適用も認められる。

IFRS第18号は財務諸表における情報の表示及び開示に関する要求事項を大幅に見直したものであるが、その一方でIAS第1号の既存の要求事項の多くは引き継がれている。これは、IASBが、財務諸表の利用者(以下、利用者)が表明していた以下の3つの重要な懸念への対処に的を絞った改善に焦点を当てることを選択したからである。

- 1) 財務諸表、特に純損益計算書は、報告企業間の比較可能性が十分ではない。
- 2) 非GAAP指標の透明性及び理解可能性を改善する必要がある。

及び

- 3) 財務諸表における分解の水準では、利用者が必要とする情報が常に提供されるとは限らず、重要性がある情報が不明瞭になる可能性がある。

これらの懸念に対処するためのIFRS第18号の新しい要求事項として、以下が挙げられる。

- ▶ 純損益計算書で要求される収益と費用の小計及び区分、ならびに営業費用の開示に関する新しい要求事項(下記セクション3を参照)
- ▶ 財務諸表における経営者が定義した業績指標の開示(下記セクション4を参照)
- ▶ 基本財務諸表に表示され、注記に開示される情報の集約及び表示箇所に関する改善された要求事項ならびに情報に資する名称を提供するためのガイダンス(下記セクション2を参照)

IAS第1号の原則の大半が実質的にそのままIFRS第18号に引き継がれるが、IFRS第18号での文言や様式は更新されている。たとえば、直近のIFRS会計基準の一般的な構成と同じように、定義と適用ガイダンスは基準書の本体から付録に移されている。

本稿では、大半の報告企業の財務諸表に影響を及ぼす可能性があるIFRS第18号の新しい要求事項と、それに伴うその他のIFRS会計基準への結果的に生じる重要な改訂を解説している。

弊法人のコメント

新しい基準の適用は、IFRS 会計基準の下で報告を行っている企業が、財務諸表全般、特に財務業績に関するコミュニケーション戦略を見直す好機となる。我々は、新しい要求事項により、財務諸表の比較可能性と透明性の両方が改善されると予想している。

IFRS 第 18 号適用のために、企業が決算プロセスを更新し情報システムを変更する必要性が生じる可能性が高い。移行プロセスは相当の時間を要する可能性があることから、経営者は前もって計画することが必要となる。

経営者が定義した業績指標を識別し、要求される開示を提供するには、現在の実務での一般的な水準以上に(とりわけ)企業の財務報告、法務及びピインバスターズ・リレーションのチーム間の連携を深める必要が生じるであろう。

1.1 目的及び範囲

IFRS 第 18 号の目的は旧基準、IAS 第 1 号と同じである。つまり、IFRS 会計基準に従って作成された一般目的財務諸表(財務諸表)が、報告企業の資産、負債、資本、収益及び費用を忠実に表現する目的適合性のある情報が利用者に確実に提供されるようにすることである[IFRS 18.1, IFRS 18.BC106]。

IFRS 第 18 号は財務諸表に関する一般的な要求事項と集約及び分解に関する一般的な原則を定めている(下記セクション 2.2 を参照)。それは、財務業績の計算書、財政状態計算書及び持分変動計算書における表示ならびに財務諸表の注記における情報の開示に関する具体的な要求事項を含んでいる(下記セクション 2.1 を参照)[IFRS 18.3]。また、IFRS 第 18 号は、財務諸表に表示される科目の記載(名称)や、注記に開示される項目に関する要求事項も定めている(下記セクション 2.3 を参照)。さらに、IFRS 第 18 号は、純損益計算書に含まれるすべての収益及び費用を区分に分類するための要求事項、及び要求される一定の小計を表示するための要求事項を導入している(下記セクション 3 を参照)。また、IFRS 第 18 号は、一定の非 GAAP 指標(「経営者が定義した業績指標」又は「MPM」)に関する開示を、財務諸表の単一の注記に含めることも要求している(下記セクション 4 を参照)。

IFRS 第 18 号は、「他の IFRS 会計基準が、特定の取引及びその他の事象についての認識、測定、表示及び開示に関する要求事項を示している。」と明確化している[IFRS 18.4]。

キャッシュ・フロー計算書における情報の表示及び開示に関する要求事項は引き続き IAS 第 7 号に含められる。ただし、IFRS 第 18 号における財務諸表の全般的な要求事項、集約と分解の原則及び注記における開示に関する一定の要求事項は、キャッシュ・フロー計算書にも適用される(下記セクション 2 を参照)[IFRS 18.3]。さらに、下記セクション 5.1 で説明しているように、狭い範囲での改訂が IAS 第 7 号に行われている。

IFRS 第 18 号の要求事項は連結及び個別財務諸表に適用されるが、IAS 第 34 号に従って作成される要約期中財務諸表における情報の表示及び開示には適用されない(下記セクション 5.4 に解説)。ただし、集約及び分解の原則(下記 2.2 を参照)及び MPM に関係する要求事項(下記セクション 4 を参照)は、そうした期中財務諸表に適用される[IFRS 18.5]。

1.2 新しい用語、定義及び名称

IFRS 第 18 号における用語の一部は IAS 第 1 号と異なる。たとえば、IFRS 第 18 号では、「財務業績の計算書」になっているが、IAS 第 1 号では「純損益及びその他の包括利益計算書」になっている[IFRS 18.10(a)]。

IFRS 第 18 号は単一の財務業績の計算書の純損益のセクションと、独立の純損益計算書の両方に言及するために「純損益計算書」という用語を使用している[IFRS 18.13(a)]。同様に、IFRS 第 18 号は、単一の財務業績の計算書及び包括利益を表示する独立の計算書の両方におけるその他の包括利益のセクションに言及するために「包括利益を表示する計算書」という用語を使用している[IFRS 18.13(b)]。

IFRS 第 18 号は、以下を包含する「基本財務諸表」の概念を導入している。

- ▶ 財務業績の計算書
- ▶ 財政状態計算書
- ▶ 持分変動計算書
及び
- ▶ キャッシュ・フロー計算書

したがって完全な 1 組の財務諸表は、基本財務諸表及び注記で構成される[IFRS 18.11]。

IFRS 第 18 号における用語の使用の重要な変更は、基準の表題に反映されており、表題で「表示」と「開示」の両方について言及している。IFRS 第 18 号は、「企業は基本財務諸表には情報を表示し、注記には情報を開示する」と説明している[IFRS 18.15]。

国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB) が設立されたことを受け、IASB は同審議会が公表する IFRS サステナビリティ開示基準と、IASB が公表する基準とを区別するために、新しい用語を導入している。IASB の基準書は、国際財務報告基準、IFRS、IFRSs、又は IFRS 基準ではなく、「IFRS 会計基準」と称されることになる[IFRS 18 Appendix A]。

IFRS 第 18 号からの抜粋 (EY 仮訳)

付録 A 用語の定義

IFRS 会計基準 (IFRS Accounting Standards)	国際会計基準審議会が公表した会計基準。次のもので構成される。 (a) 国際財務報告基準書 (b) 国際会計基準書 (c) IFRIC 解釈指針 (d) SIC 解釈指針 IFRS 会計基準は、過去には、国際財務報告基準、IFRS、IFRSs 及び IFRS 基準と呼ばれていた。
--	--

その結果、すべてではないものの、IFRS、IFRSs、又は IFRS 基準に言及しているその他の IFRS 会計基準に結果的に改訂が生じる[IFRS 18.BC425]。IAS 第 8 号は、IFRS 会計基準に準拠している旨の明示的かつ無限定の記述を求めている[IAS 8.6B]。

弊法人のコメント

IFRS 財団の登録商標ガイドライン³ は、IASB が発行する 1 組の会計基準は、「IFRS 会計基準」と呼ばなければならない、「IFRS」又は「IFRSs」は使用することができないと説明している。

IFRS 第 18 号が発効すると、企業は、IASB が発行する基準書及び解釈指針書は、IFRS 会計基準と呼ばなければならない。

それまでの間、企業は、IFRS 会計基準の下で開示される情報と、IFRS サステナビリティ開示基準の下で開示される情報とを明示的に区別するために、IAS 第 1 号第 16 項に従って準拠している旨の記述を行う際に、「IFRS 会計基準」に言及することを考慮すべきである。

我々は、ローカルの規制当局がそれ以外の要求を行う可能性について認識しており、その場合にはローカルの要求事項に準拠しなければならない。

いずれにしても、会計枠組みへの言及は財務諸表と監査意見において、同じでなければならない。

1.3 財務諸表の識別

IFRS 第 18 号では、IAS 第 1 号と同様に、企業は財務諸表を明瞭に特定し、同じ公表書類中の他の情報と区別しなければならない[IFRS 18.25]。関連する適用ガイダンスは、電子的に提出される財務諸表については異なる要求事項が容認されるように更新されており、現在は、「企業が財務諸表を電子的に提供する場合には、企業は当該要求事項を満たすための他の方法(たとえば、財務諸表において提供する情報の適切なタグ付けによって)を検討する」と述べている[IFRS 18.B10]。

3 [IFRS Foundation® Trade Mark Guidelines](#). IFRS 財団ウェブサイトでご覧可能

2 役割、集約及び名称付け

IASB は財務諸表の目的を次のように定めている[IFRS 18.9]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 9 財務諸表の目的は、報告企業の資産、負債、資本、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の経済的資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な財務情報を提供することである。

財務諸表の目的を達成するために、基本財務諸表と注記は、財務情報を利用者に提供するにあたり異なる補完的な役割を有している。そのような情報が有用となるためには、重要性がある情報を覆い隠すことなく、情報は適切に集約され名称付けされる必要がある。

IFRS 第 18 号は、基本財務諸表における要約された情報をどのように表示し、名称を付けるのが最適であるか、重要性がある詳細な(又は分解した)情報をどのように注記に開示するのが最適であるかを、企業が決定する際に役立つように、財務諸表の役割を定義し、(IAS 第 1 号における従前のものと比べて)追加的なガイダンスを提供している。これら 3 つの側面はそれぞれ下記のサブセクションでより詳細に解説している。

IFRS 第 18 号は、基本財務諸表に情報を「表示する」ということと、注記にそれを「開示する」ということを区別しており、基本財務諸表及び注記の特定の「役割」に基づいて情報の位置を決定することを原則として導入している(下記セクション 2.1 を参照)。

IASB は、重要性に関する要求事項は、情報を表示する又は開示することを求めるすべての要求事項に同じように適用されると述べている。情報は、重要性がある(したがって財務諸表の目的に資する)又は重要性がない(したがって求められない)のいずれかに該当する。それゆえ、重要性に関する要求事項は、情報が企業によって提供されることが求められるか否かを定めており、その情報を財務諸表のどこに記載するかを定めてはいない[IFRS 18.BC53]。

IFRS 第 18 号は、企業に、基本財務諸表と注記の役割に常に留意しつつ、類似する特徴及び異質な特徴を参照して情報を集約又は分解することを求めている(下記セクション 2.2 を参照)。

項目を忠実に表現するために、IFRS 第 18 号は、財務諸表利用者が当該項目を理解するのに必要になるすべての記述及び説明を提供することを企業に求めている。IFRS 第 18 号は、有用な情報を提供するために、情報に資する名称の決定に関するガイダンスも提供している(下記セクション 2.3 を参照)。たとえば、「その他」という用語の使用は一般的には有用な情報を提供するとはみなされない。

2.1 基本財務諸表及び注記の役割

IASB は、財務諸表利用者が、注記に開示されている情報よりも基本財務諸表に表示されている情報により注意を払い、より頻繁に利用していることを確認した[IFRS 18.BC45]。したがって、財務諸表の目的を達成するために、企業は要約した情報を基本財務諸表に「表示」し、より詳細な情報を注記に「開示」する。とは言え、IFRS 会計基準は重要性がない項目には適用されない⁴ので、企業は重要性がある情報を表示又は開示することのみ求められる⁴[IFRS 18.15]。

基本財務諸表と注記のそれぞれの相互補完的な役割は次のとおりである[IFRS 18.16, IFRS 18.17]。

4 IFRS 18.19 及び IFRS 18.B1-B5 を参照

重要性に関する要求事項は、企業が財務諸表のどの箇所に当該情報を記載するかではなく、情報が企業により提供されるべきか否かを定めている。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 16** 基本財務諸表の役割は、報告企業の認識された資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローについて、財務諸表利用者が次のことを行うために有用な体系化された要約を提供することである。
- (a) 企業の認識された資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローについての理解可能な概観を得ること
 - (b) 企業間比較、及び同一企業の各報告期間の比較を行うこと
 - (c) 財務諸表利用者が注記において追加的な情報を必要と考える可能性のある項目又は領域を識別すること
- 17** 注記の役割は、次のことを行うために必要な重要性がある情報を提供することである。
- (a) 財務諸表利用者が基本財務諸表に表示された科目を理解可能にすること(B6項参照)
 - (b) 財務諸表の目的を達成するために追加的な情報で基本財務諸表を補足すること(B7項参照)

基本財務諸表は有用な体系化された要約として機能することから、注記に開示される情報よりも目立つことになる。ただし、このことは、注記に開示される情報が、基本財務諸表に表示される情報より二次的であることや重要ではないことを意味するものではない。注記は、デジタルベースの報告書⁵であろうと紙ベースの報告書であろうと、基本財務諸表とは異なる役割を担っている。これらのそれぞれの役割を理解することで、企業は、特定の情報を財務諸表のどこに提供すべきかを定めることができるようになる[IFRS 18.BC49]。

基本財務諸表と注記の役割の違いは、注記に求められる情報の範囲が、基本財務諸表に求められる情報の範囲とは異なっているということの意味する。具体的には、以下のような違いがある[IFRS 18.18]。

- (a) 体系化された要約として機能するために、基本財務諸表は、設計上、注記の情報より集約された情報を提供する。
- (b) 重要性がある情報を提供するために、注記には、企業の資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローについて、基本財務諸表の情報より詳細かつ分解した情報を含める必要がある。

5 IFRS 18.BC62-63 を参照

IFRS第18号は、「項目」、
「表示科目」、ならびに項目
及び表示科目に関するそ
の他の重要性がある情報
を区別している。

2.1.1 基本財務諸表に表示する情報

企業は、基本財務諸表が有用な体系化された要約を提供するという役割を果たすためには、どの情報に重要性があるかを評価する必要がある[IFRS 18.21]。

IFRS 第 18 号は以下を区別している[IFRS 18.41]。

▶ 「項目 (item)」

項目とは、資産、負債、資本性金融商品若しくは剰余金、収益、費用又はキャッシュ・フローあるいはそうした資産、負債、資本、収益、費用又はキャッシュ・フローの集約又は分解をいう。

▶ 「科目 (line item)」

科目とは、基本財務諸表に区分して表示される項目をいう。

科目が多すぎると、基本財務諸表が煩雑になり、利用者が企業の資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローの概要を理解することが困難となるため、重要性がある情報のすべてを基本財務諸表に(又はその本体に)表示できる訳ではない。この評価においては、企業は、煩雑さを回避しつつ、どのような情報が理解可能な概観を財務諸表利用者に提供するかを定めるために、特定の事実及び状況を考慮しなければならない[IFRS 18.BC54]。

IFRS 第 18 号第 16 項(上記セクション 2.1 を参照)に定められている基本財務諸表の役割のすべての側面にもとづいて、企業は、有用な体系化された要約に寄与するために、ある項目を基本財務諸表において科目として表示すべきか否かを判断する。この点について、IFRS 第 18 号の結論の根拠に含められている例示に基づく、以下の設例に示されている[IFRS 18.BC55]。

設例 2-1: 基本財務諸表の役割の側面を基に、項目を表示するか否かを判断する

ある企業が報告期間中に大規模なリストラクチャリングを実施し、リストラクチャリングに関する情報は重要性があると結論付ける場合を考える。

「リストラクチャリング費用」に関する科目を純損益計算書に表示するか否かを判断するために、企業は、財務諸表利用者が以下のことを行うのに役立つようにすることで、そのような科目が「有用な体系化された要約」に寄与するかどうかを検討する必要がある。

(a) 当期の企業の費用についての理解可能な概観を得る

リストラクチャリング費用を区分して表示することは、財務諸表利用者が当期の営業費用合計の増加を理解するのに役立つ。

(b) 企業間又は報告期間ごとの比較を行う

リストラクチャリング費用は繰り返し発生するものではないことから、それらを区分して表示することは、その他の科目について企業が過年度に表示している金額及びその他の企業が表示している金額との比較可能性が高まり、したがって財務諸表利用者の趨勢分析に役立つ。

(c) 財務諸表利用者が注記に追加的な情報を望む項目又は領域を識別する

注記にリストラクチャリング費用に関する追加的な情報が含まれる場合、これらの費用を基本財務諸表の本体に区分して表示する(及び関連する注記への相互参照を挿入する)ことで、その追加的な情報に財務諸表利用者の注意を引くことができる。

一部の IFRS 会計基準は、基本財務諸表における表示に関する具体的な要求事項を定めている。IASB は、場合によっては、企業はこれらの要求事項を適用することで、結果として有用な体系化された要約が提供されるか否かを評価する必要がある、と述べている。しかしながら、IASB は、基本財務諸表が有用な体系化された要約を提供するためには、一定の要求事項が常に必要になると結論付けている。たとえば、収益及び費用を各区分に分類し、IFRS 第 18 号に定められる合計及び小計を純損益計算書に表示する要求事項(下記セクション 3 を参照)は、これに該当する [IFRS 18.BC.56]。

したがって、IFRS 第 18 号は具体的な要求事項を次のように列挙している [IFRS 18.22]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 22** 基本財務諸表において有用な体系化された要約を提供するため、企業は、基本財務諸表の構成を決定する具体的な要求事項に準拠しなければならない。その具体的な要求事項は次のとおりである。
- (a) 純損益計算書について — 第47項、第69項、第76項及び第78項の要求事項
 - (b) 包括利益を表示する計算書について — 第86項から第88項の要求事項
 - (c) 財政状態計算書について — 第96項及び第104項の要求事項
 - (d) 持分変動計算書について — 第107項の要求事項
 - (e) キャッシュ・フロー計算書について — IAS 第7号の第10項の要求事項

下記のセクション 3 は、上記(a)における純損益計算書の構成に関する IFRS 第 18 号の新しい要求事項を解説している。

上記抜粋の(b)から(e)の要求事項は、ほとんどそのまま IAS 第 1 号から引き継がれているが、以下を含む、狭い範囲での一部改訂が存在する。

- ▶ 流動性の順序に基づく財政状態計算書の表示への言及に関して、「信頼性があり目的適合性のより高い」という用語を「有用な体系化された要約」に読み替える [IFRS 18.96]
- ▶ 財政状態計算書に表示する科目の一覧(従前の IAS 第 1 号第 54 項)に「のれん」を含める [IFRS 18.103(d)]

本稿では、これらの変更についてはこれ以上の説明をしていない。

2.1.1.A 最低限の科目、追加的な科目及び追加的な小計

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 103** 企業は、財政状態計算書に以下に係る科目を表示しなければならない。
- (a) 有形固定資産
 - (b) 投資不動産
 - (c) 無形資産
 - (d) のれん
 - (e) 金融資産(下記の(g)、(j)及び(k)で示される金額を除く)
 - (f) IFRS 第17号の範囲に含まれる契約ポートフォリオのうち資産であるもの(IFRS 第17号の第78項の要求により分解)

- (g) 持分法を用いて会計処理される投資
- (h) IAS 第41号「農業」の範囲に含まれる生物資産
- (i) 棚卸資産
- (j) 売掛金及びその他の債権
- (k) 現金及び現金同等物
- (l) IFRS 第5号に従って売却目的保有に分類される資産と、売却目的保有に分類される処分グループに含まれる資産との合計額
- (m) 買掛金及びその他の未払金
- (n) 引当金
- (o) 金融負債(上記の(m)及び(n)で示される金額を除く)
- (p) IFRS 第17号の範囲に含まれる契約ポートフォリオのうち負債であるもの(IFRS 第17号の第78項の要求により分解)
- (q) IAS 第12号に基づく当期税金に係る負債及び資産
- (r) IAS 第12号に基づく繰延税金負債及び繰延税金資産
- (s) IFRS 第5号に従って売却目的保有に分類される処分グループに含まれる負債

[IFRS 18.103]

IFRS 第 18 号をはじめ、一部の IFRS 会計基準は、特定の科目を基本財務諸表に区分して表示することを要求している(たとえば、IFRS 第 18 号第 75 項(下記セクション 3.4 を参照)及び上記抜粋の IFRS 第 18 号第 103 項)。IASB は、これらの科目が、基本財務諸表が有用な体系化された要約を提供するのに必要でない場合には、企業は基本財務諸表にそうした科目を表示することを求められることはない、と結論づけた。IFRS 会計基準が具体的な科目の一覧を含んでいる、又はそれらを最低限の要求事項として記述している場合であっても、それは同じである[IFRS 18.23, IFRS 18.B8, IFRS 18.BC57]。

ただし、企業が IFRS 会計基準に具体的に要求される科目を表示する必要がないと結論付ける場合でも、重要性がある場合には、企業はその項目を注記に開示する必要がある。たとえば、企業が IFRS 第 9 号「金融商品」に従って算定される「減損損失」を表示することは、企業の収益及び費用の有用な体系化された要約を提供するのに必要ではないと結論づける場合でも、重要性のある情報の提供になるのであれば、それでも企業はそれらの損失を注記に開示する必要がある[IFRS 18.BC58]。

弊法人のコメント

最低限の科目に関する要求事項、重要性及び有用な体系化された要約の概念が相互にどのように関連するののかについては、一部重要なニュアンスが存在し、それを実務に反映するのは、常に容易という訳にはいかない。よって財務諸表に情報を表示する又は開示する、あるいは除外するかどうかを判定するには、場合によっては困難な判断を伴う。

IFRS 第 18 号はまた、基本財務諸表に有用な体系化された要約を提供するのに必要となる場合、企業は追加的な小計及び科目を表示すると定めている[IFRS 18.B9, IFRS 18.BC59]。しかし、IFRS 第 18 号は、以下の要求事項を規定することで追加的な科目又は小計の種類を制限している[IFRS 18.24]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 24 企業は、財務諸表が有用な体系化された要約を提供するために、追加的な科目及び小計の表示が必要な場合には、それらを表示しなければならない。企業が追加的な科目又は小計を表示する場合、当該科目又は小計は以下でなければならない(B9項参照)。
- (a) IFRS 会計基準に従って認識及び測定した金額で構成されている。
 - (b) 第22項に列挙した要求事項によって作成される計算書の構成と両立可能である。
 - (c) 第30項に従って期間ごとに一貫している。
 - (d) IFRS 会計基準が要求している合計及び小計よりも目立たないように示される。

企業は、基本財務諸表が有用な体系化された要約を提供するために必要な場合には、追加的な小計及び科目を表示する。

上記の IFRS 第 18 号第 24 項(b)の要求事項は、基本財務諸表に含める追加的な小計を、IFRS 第 18 号第 22 項に定められている特定の基本財務諸表の一定の構成に適合するものに制限している(上記セクション 2.1.1 を参照)。たとえば、「法人税控除後売上総利益」を表す小計は、営業区分と法人税区分が混在しており、したがって当該要求事項に準拠しないことになる。また、上記の IFRS 第 18 号第 24 項(c)の要求事項は、企業の追加的な小計は、表示の変更が必要になる場合を除いて、ある報告期間から翌報告期間へと継続して使用されなければならないことを示している。

追加的な小計及び科目に関するこれらの要求事項は、IAS 第 1 号に従前含まれていた(今では IAS 第 8 号に移されている)適正な表示に関する要求事項を補完することを意味している(下記セクション 5.2 を参照)[IFRS 18.BC61]。

2.1.2 注記に開示される情報

企業は、財務諸表利用者が基本財務諸表の本体の科目を理解するのに必要な情報を提供し、この情報を注記に含めることが求められる。IFRS 第 18 号はそうした情報の例を次のように例示している[IFRS 18.B6]。

- (a) 基本財務諸表に表示される科目の分解
- (b) 基本財務諸表に表示される科目の特徴の記述
- (c) 基本財務諸表に含められる項目を認識、測定及び表示するために用いた方法、仮定及び判断に関する情報

同様に、企業は、財務諸表の目的を達成するために必要となる追加的な情報を提供することで基本財務諸表を補完しなければならない。すなわち[IFRS 18.B7]

(a) IFRS 会計基準により具体的に求められる情報

たとえば、

- (i) IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」により求められる企業の未認識の偶発資産及び偶発負債に関する情報
- (ii) IFRS 第 7 号により求められる、信用リスク、流動性リスク及び市場リスクなど、企業の様々な種類のリスクに対するエクスポージャーに関する情報

(b) 利用者の理解のために求められる追加的情報

IAS 第 1 号同様、IFRS 第 18 号は、企業に、IFRS 会計基準における具体的な要求事項では、取引及びその他の事象や状況が企業の財政状態及び財務業績に与える影響を財務諸表利用者が理解するのに不十分である場合には、追加的な情報を提供する必要があるか否かを検討するように求めている [IFRS 18.20]。

上記セクション 2.1.1.A で説明しているように、IFRS 第 18 号は、情報に重要性がない場合には、企業は IFRS 会計基準に規定されている具体的な科目の表示又は開示を行う必要はないと明確化している。これは、IFRS 会計基準が具体的な要求事項のリストを記述している場合や、最低限の要求事項として規定している場合であっても、同様である [IFRS 18.19]。

2.1.3 基本財務諸表と注記の相互参照

IFRS 第 18 号は、IAS 第 1 号と同様に、基本財務諸表の各項目と注記における関連する情報とを相互参照するよう、企業に求めている。注記に開示される金額は多くの場合、基本財務諸表の 1 つ又は複数の科目に計上されている。その場合、IFRS 第 18 号は、当該金額が含まれる基本財務諸表における科目を注記において開示することを企業に要求している [IFRS 18.114]。

このように双方の参照箇所を示すことで、注記に開示された金額が基本財務諸表に表示される科目と、どのように関連しているかを財務諸表利用者が確実に理解することができる [IFRS 18.BC324]。

弊法人のコメント

注記から基本財務諸表に相互参照するよう求める新しい要求事項により、注記に開示される金額が基本財務諸表の 1 つ又は複数の科目に含まれている場合、財務諸表利用者にとっての透明性が増し、財務諸表利用者が注記に開示される金額が基本財務諸表に表示されている金額とどのように結びつくかをより容易に理解できるようになると考えられる。

2.2 集約及び分解

IFRS 第 18 号は、企業に、基本財務諸表及び注記の役割に常に留意しつつ、類似した特徴及び異質な特徴を参照して、情報を集約及び分解することを求めている。関連する適用指針は、基本財務諸表において集約され科目として表示される項目は、「資産、負債、資本、収益、費用又はキャッシュ・フローの定義を満していること以外に、少なくとも 1 つの類似した特徴」を有していなければならないと定めている [IFRS 18.B21]。しかしながら、基本財務諸表の役割は有用な体系化された要約を提供することであるため、基本財務諸表における科目は、設計上、十分に異質な特徴を有する項目を集約することになる。そのように集約された項目についての分解した項目に関する情報は重要性がある可能性が高い。したがって、このような場合には、注記に開示する必要がある (下記セクション 2.3 を参照)。

IFRS 第 18 号は、集約、分解及び分類を次のように定義している[IFRS 18 Appendix A]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

付録 A

用語の定義

集約(aggregation)	特徴を共有しており同じ分類に含まれる資産、負債、資本、収益、費用又はキャッシュ・フローを足し合わせる
分類(classification)	資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローを共有している特徴に基づいて区分すること
分解(disaggregation)	ある項目を特徴が共有されていない構成部分に分ける

情報の集約及び分解では、企業は以下を回避するようしなければならない。

- ▶ 不十分な詳細の提供によって有用な情報を省略すること
及び

- ▶ 過度な詳細により情報を不明瞭にすること

例えば、企業の資産合計、負債合計、資本合計、収益合計、費用合計及びキャッシュ・フロー合計は、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに関する情報を提供するのには明らかであるが、この情報は集約され過ぎており、単独では有用ではない。他方、個々の取引又はその他の事象に関する分解した情報は詳細な情報を提供するが、詳細すぎて、重要性がある情報を不明瞭にする可能性がある。したがって、企業は、有用な情報を提供するためにどの程度の詳細が必要になるか、判断する必要がある[IFRS 18.BC73]。

財務諸表は、多数取引及びその他の事象を処理した結果である。これらの取引及びその他の事象が、資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローを生じさせる[IFRS 18.B16]。これらの資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フロー(多数取引及びその他の事象から生じるもの)を有用なものとして報告するためには、個々の金額のいくつか、又は実際には大半を、これらの金額を財務諸表内に表示及び開示する前に財務諸表利用者にとって重要性がある項目に集約する必要がある。

2.2.1 集約及び分解の原則

IFRS 会計基準における具体的な集約又は分解の要求事項を覆すこととなる場合を除き、企業は以下を求められる[IFRS 18.41]。

- 資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローを共有されている特徴に基づいて項目に分類し集約する。
- 共有されていない特徴に基づいて項目を分解する。
- 有用な体系化された要約が提供されるように、基本財務諸表に表示される科目に項目を集約又は分解する。
- 重要性がある情報を注記において開示するために、項目を集約又は分解する。
及び
- 財務諸表における情報を集約又は分解することで重要性がある情報を不明瞭にしないようにする。

上記の原則を適用して、企業は、もたらされる情報に重要性がある場合にはいずれの場合でも項目を分解しなければならない。上記(c)を適用することで、企業が結果として重要性がある情報を基本財務諸表に表示しない場合、その重要性がある情報を注記において開示しなければならない[IFRS 18.42]。

企業が集約及び分解の原則を適用するのに役立つため、IASB は以下に関する適用指針を提供している[IFRS 18.BC74]。

- (a) 情報を集約又は分解すべきかどうかを決定する際のプロセス(下記に解説)
- (b) 集約及び分解の基準(項目が異質な特徴を有しているかどうかを評価する際に考慮する資産、負債、資本、収益及び費用の特徴を含む)(下記セクション 2.2.2 を参照)

及び

- (c) 表示又は開示される項目の記述(下記セクション 2.3 を参照)

IASB は、企業が「類似する項目の重要性があるクラス」をそれぞれ区分して表示する要求事項を含め、IAS 第 1 号の集約及び分解に関する要求事項を、IFRS 第 18 号の集約及び分解の原則に置き換えた。企業は現在、項目の特徴並びに基本財務諸表及び注記の役割の両方に基づいて項目を集約及び分解しなければならない。ただし、IASB は、企業が、一般的に、従前に「項目の重要性があるクラス」であると判断していた科目は、基本財務諸表が有用な体系化された要約を提供することに資すると想定している[IFRS 18.BC75]。

IASB は、概念フレームワークにおける「分解」及び「集約」の記述から集約及び分解の原則を開発している。それらの記述は、共有された特徴を、項目を分類し集約するための条件として認識している[IFRS 18.BC72]。

弊法人のコメント

IFRS 第 18 号は上記の集約及び分解の原則に関するガイダンスをはじめ、集約及び分解に関するより多くのガイダンスを含めているが、そのバランスを取るのは以前と同様に困難である。

企業は判断を適用して、重要性がある情報を不明瞭にすることなく有用な情報を提供するにはどの程度の詳細が必要になるかを決定するために判断を適用する必要がある。

上記の要求事項を適用するためには、企業は、共有されている特徴に基づいて項目を集約し(すなわち、類似した特徴を有する項目を集約する)、共有されていない特徴に基づいて項目を分解しなければならない(すなわち、異質な特徴を有する項目を分解する)。その際、企業は、以下のようにしなければならない[IFRS 18.B17]。

- (a) 個々の取引又はその他の事象から生じた資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローを識別しなければならない。
- (b) 基本財務諸表に表示される「科目」及び注記に開示される項目が少なくとも 1 つの類似した特徴を有するように、共有されている特徴に基づいて資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローを「項目」に分類し集約しなければならない。

及び

- (c) 異質な特徴に基づいて、
 - (i) 基本財務諸表においては、基本財務諸表が有用な体系化された要約を提供するように項目を分解しなければならない。及び
 - (ii) 注記においては、注記が重要性がある情報を開示するように、項目を分解しなければならない。

上記ステップは、集約及び分解の原則を適用する場合、様々な順序で適用することができる[IFRS 18.B18]。

企業は、個々の取引及びその他の事象からの資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フロー類似する(類似することのない)特徴を基に集約(分解)しなければならない。

2.2.2 集約及び分解の基礎

IASB は、すべての企業が適用できる具体的な分解の閾値(強制適用される定量的閾値)を作り出すことは実務上不可能であると結論付けた。いかなる閾値も、重要性がある情報の定義及び企業の重要性判断に定性的評価を含めるという要求事項と矛盾する可能性がある[IFRS 18.BC76]。

したがって、IASB は、企業に、個々の取引及びその他の事象から生じた資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローを類似した及び異質な特徴に基づいて集約及び分解することを要求することを決定した。IFRS 第 18 号は、その過程では企業は判断を用いなければならないことを明らかにしている[IFRS 18.B19]。

IFRS 第 18 号は、資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローの特徴の類似性が高いほど、それらを集約することで、基本財務諸表の役割(すなわち、有用な体系化された要約を提供すること)又は注記の役割(すなわち、重要性がある情報を提供すること)が果たされる可能性が高くなる、と述べている。逆に、資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローの特徴の異質性が高いほど、それらを分解することで、基本財務諸表又は注記の役割が果たされる可能性が高くなるということである[IFRS 18.B20]。

ガイダンスは、基本財務諸表において科目として集約及び表示する項目は、資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローの定義を満たす以外にも、少なくとも 1 つの特徴を共有していなければならないという点で「最低限の閾値」を含んでいる[IFRS 18.B21]。

集約及び分解の原則を適用するにあたり、企業は、分解した情報に重要性がある場合には、異質な特徴を有する項目を分解しなければならない。単一の異質な特徴が、ある項目に関する分解された情報に重要性を生じさせる可能性がある[IFRS 18.B22]。この点については、IFRS 第 18 号の適用指針を基にした次の例示に説明している[IFRS 18.B23]。

設例 2-2: 注記における科目及び分解の決定

企業は、財政状態計算書において資本性投資及び負債性投資で構成される金融資産について財政状態計算書では非金融資産と別個に表示する。当該金融資産は測定基礎が異なることから、異質な特徴を有する(すなわち、純損益を通じて公正価値で測定されるものもあれば、償却原価で測定されるものもある)。

企業が、金融資産についてこれらの測定基礎に基づいて別個の科目として表示することで、有用な体系化された要約が提供されると判断している、と仮定する。この分解により結果として以下がもたらされる。

- ▶ 純損益を通じて公正価値で測定される資本性投資及び負債性投資に関する科目及び
- ▶ 償却原価で測定される負債性投資に関する科目

しかしながら、負債性投資と比べると、資本性投資では企業は異なるリスクにさらされることから、これらの投資は異質なものである。したがって、企業は財政状態計算書において純損益を通じて公正価値で測定される金融資産のさらなる分解(すなわち、資本性投資と負債性投資への分解)をすることが、有用な体系化された要約を提供するために必要になるか否かを評価する必要がある。

企業が、基本財務諸表の役割を果たすためにそれ以上の分解は必要ないと結論付ける場合、分解した情報が重要性があるかどうかを評価し、重要性がある場合には、注記において分解した情報を開示する必要がある。

次に資本性投資が異質な特徴を有している場合、企業は、分解した情報に重要性がある場合には、注記において資本性投資をさらに分解する必要がある。

IFRS 第 18 号の適用指針は、上記セクション 2.2.1 で解説している判断を行う際に企業が検討すべき特徴の例をいくつか提供している〔IFRS 18.B19, IFRS 18.B78, IFRS 18.B110〕。

取引及び残高の両方に関連する例

- ▶ 性質
- ▶ 企業の活動における機能(役割)
- ▶ 測定基礎
- ▶ 測定の不確実性、結果の不確実性又は当該項目に関連するその他のリスク
- ▶ 規模
- ▶ 地理的地域又は規制環境
- ▶ 税効果(たとえば、異なる税率が当該項目に適用されるのか、又はそれらは異なる税務基準額を有しているのか)

収益及び費用に関連して挙げられている例(すなわち、取引に係るもの)

- ▶ 持続性(たとえば、収益又は費用の項目がどの程度頻繁に発生するか、そしてそれが経常的か非経常的か)
- ▶ 項目の当初認識時点で生じるのか、又は当該項目に関する見積りの事後的変化から生じるのか

資産、負債及び資本の項目に関連して挙げられている例(すなわち、残高に係るもの)

- ▶ 以下を含む、存続期間及び補填又は決済のタイミング
 - ▶ 項目は流動又は非流動に分類されるのか
 - ▶ 項目の補填又は決済が企業の営業循環過程の一部を構成するのか
- ▶ 流動性
- ▶ 種類(たとえば、財、サービス又は顧客の種類)
- ▶ 項目の使用又は譲渡可能性の制限

IFRS 第 18 号は、追加的な科目を財政状態計算書に表示するか否かの評価は、企業の判断と資産又は負債の性質又は機能の評価に基づく説明している。特徴のその他の例は、企業が資産及び負債の関連する性質又は機能を識別するのに役立つ。財政状態計算書の本体上で資産及び負債を分解するのに性質及び機能を用いることを要求することで、IFRS 第 18 号は、IAS 第 1 号が強調している科目を資産及び負債の性質及び機能に基づき表示することを保持している。また、財政状態計算書における性質及び機能の強調は、純損益計算書における性質及び機能を同様に強調していることと整合する〔IFRS 18.B109, IFRS 18.BC315〕。

2.2.3 十分に異質な特徴を有する項目の例

IFRS 第 18 号の適用指針はまた、純損益計算書もしくは財政状態計算書における表示又は注記における開示が重要性がある情報を提供するために必要となるほど十分に異質な特徴を有する可能性がある収益、費用、資産、負債及び資本の項目の例も定めている[IFRS 18.42, IFRS 18.B79-18.B111]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- B79** 特徴が十分に異なるため、有用な体系化された要約を提供するうえで純損益計算書での表示が必要であるか又は重要性がある情報を提供するうえで注記での開示が必要である可能性のある収益及び費用には、次のものが含まれる。
- (a) 棚卸資産の評価減、及び評価減の戻入れ
 - (b) 有形固定資産に係る減損損失、及び減損損失の戻入れ
 - (c) 企業の活動のリストラクチャリングから生じた収益及び費用並びにリストラクチャリングに係る引当金の戻入れ
 - (d) 有形固定資産項目の処分から生じた収益及び費用
 - (e) 投資の処分から生じた収益及び費用
 - (f) 訴訟の解決から生じた収益及び費用
 - (g) 引当金の戻入れ
 - (h) (a)から(g)に含まれない経常的でない収益及び費用
- B111** 特徴が十分に異なるため、有用な体系化された要約を提供するうえで財政状態計算書での表示が必要であるか又は重要性がある情報を提供するうえで注記での開示が必要である可能性のある資産、負債及び資本項目には、次のものが含まれる。
- (a) 有形固定資産 (IAS 第 16 号に従って各クラスに分解)
 - (b) 債権 (取引先に対する売掛金、関連当事者からの債権、前払金及びその他の金額に分解)
 - (c) 棚卸資産 (IAS 第 2 号を適用して、商品、製造用貯蔵品、原材料、仕掛品及び製品などに分解)
 - (d) 営業債務 (IAS 第 7 号を適用して、サプライヤー・ファイナンス契約の一部である債務の金額を区分して示すために分解)
 - (e) 引当金 (従業員給付に係る引当金、廃棄負債、又はその他の項目など、性質に従って分解)
 - (f) 持分資本及び剰余金 (資本金、資本剰余金及び剰余金など、さまざまなクラスに分解)

適用指針は、集約及び分解の原則をいくつかの一般的な例を用いて説明することで、企業が集約及び分解の原則を理解するのに役立つことが期待される。ただし、抜粋に列挙される取引及び残高はすべてのケースに当てはまる訳ではない。このため、それらは、すべてを網羅するリストではなく、例として表示されている。

IFRS第18号は、財務諸表に表示される表示科目の記述又は注記に開示される項目に関する要求事項も定めている。

2.3 項目の記述

IFRS 第 18 号は、企業が使用する記述が完全であることを担保するため、財務諸表に表示される科目又は注記に開示される項目の記述に関する要求事項も定めている。たとえば、一部の企業は、なぜ「通例でない」のかを説明することなく、「通例でない」収益又は費用に関する情報を提供している〔IFRS 18.BC77〕。

忠実な表現を達成するためには、企業は、財務諸表利用者が当該項目を理解するために必要となるすべての記述及び説明を提供する必要がある。場合によっては、企業は、企業が使用する用語の意味を記述及び説明に含め、どのように企業が資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローを集約又は分解しているかに関する情報を開示する必要がある。たとえば、収益又は費用の一部の項目を「通例でない」として記述している場合、どのような収益及び費用が「通例でない」ものとなるのか、その定義を説明する〔IFRS 18.BC78〕。

したがって、IASB は、企業に、これらの項目の特徴を忠実に表現する方法で、基本財務諸表に表示される、又は注記に開示される項目の名称を決め記述することを要求することを決定した〔IFRS 18.43〕。

そうした項目は多くの場合、取引又はその他の事象から生じる個々の項目を集約したものである。これらの集約された項目は、情報に重要性がある、もしくは情報に重要性がない個々の項目、又はそれら両方の混在で構成される〔IFRS 18.B24〕。

(a) 重要性がある項目が、その他の重要性がある項目と集約される。

このような集約は、重要性がある情報を要約するために提供される。ただし、この場合、企業はそれぞれの重要性がある項目に関する分解した情報を開示しなければならない。

(b) 重要性がある項目が、重要性がない項目と集約される。

重要性がない情報により、項目に関する重要性がある情報が不明瞭となる場合にのみ、企業は重要性がある項目に関する分解した情報を提供する必要がある。

(c) 重要性がない項目が、その他の重要性がない項目と集約される。

企業は、項目のリストを完全なものとするために重要性がない項目の集約又は小計を提供する。項目は重要性がないので、下記に説明する「その他」の名称の使用に関するガイダンスに準じて、分解された情報は要求されないであろう。

2.3.1 「その他」の名称の使用

現在、一部の企業は、「その他」の項目に何が含まれるかを説明することなく、多額の「その他」の収益又は費用を表示又は開示している。これは、財務諸表利用者にとっての懸念事項となる。IASB は、このような集約に「その他」の名称を使用することは通常有用でないということに留意した。したがって、企業がより情報に資する名称を決定し、より有用な情報を提供するために役立つ下記の適用指針を開発した〔IFRS 18.B25, IFRS 18.BC79〕。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

B25 企業は、より有用な名称を見つけられない場合にのみ、表示又は開示する項目に「その他」の名称を付けなければならない。企業がより有用な名称をどのように見出す可能性があるのかの例は、次のようなものである。

- (a) 情報に重要性がある項目が情報に重要性がない項目と集約されている場合には、情報に重要性がある項目を記述する名称を見出すこと

「企業は、さらに情報に資する名称を見出せない場合にのみ、表示又は開示される項目の名称を「その他」としなければならない。」

- (b) 情報に重要性がない項目が集約されている場合には、
- (i) 類似した特徴を共有している項目を集約し、その類似した特徴を忠実に表現する方法でそれらを記述すること
 - (ii) 類似した特徴を共有していない他の項目と集約し、それらの項目の異質な特徴を忠実に表現する方法でそれらを記述すること

企業が「その他」に関しより情報に資する名称を見出すことができない場合、
[IFRS 18.B26]

(a) 集約について

企業は集約項目を可能な限り正確に記述する名称を用いる必要がある(たとえば、「その他の営業費用」又は「その他の金融費用」)。

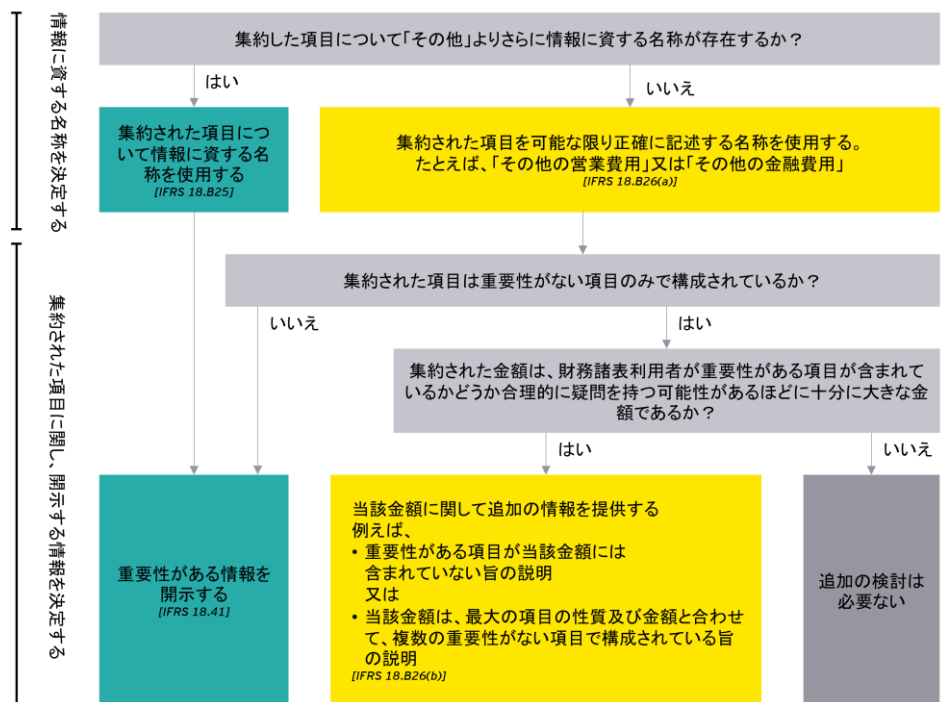
(b) 重要性がない項目でのみ構成される集約

企業は、異質な特徴を有している重要性がない項目を集約する可能性がある。ず、個々には重要性がない項目で構成されていても累計すれば、結果として多額となる場合がある。このような場合、企業は、集約した金額が十分に大きく、重要性がある項目を含んでいないかを財務諸表利用者が合理的に疑問に感じることはないかどうかを検討する必要がある。この場合、その疑問を解消するために必要とされる情報は、それ自体が重要性がある情報である[IFRS 18.BC80]。このような状況にある企業は、当該金額について追加の情報を開示しなければならない。そうした追加の情報の例には次のようなものがある。

- (i) 情報に重要性がある項目が、集約した金額には含まれていない旨の説明
- (ii) 集約された金額は、最も大きな項目であると示唆される項目の性質及び金額と合わせて、情報に重要性がない複数の項目で構成されている旨の説明

次の図は IFRS 第 18 号の設例の図 7 に基づくものであるが、企業が上記の要求事項をどのように進めていくかを定めている[IFRS 18.IE Figure7]。

図 2-1: 情報に資する名称の決定及び集約した項目に関する情報



3 財務業績の計算書

IFRS 第 18 号は、IFRS 会計基準が許容する場合を除き、報告期間の収益及び費用に係るすべての項目を純損益計算書に計上しなければならないと説明している〔IFRS 18.46〕。IAS 第 1 号の適用にばらつきが生じており、それにより利用者が純損益計算書に表示される金額を理解し、企業間の情報を比較するのが難しくなっていた。最も頻繁に使用される業績指標の 1 つである営業利益は、現在まで IFRS 会計基準では定義されておらず、同じ名称を用いた小計でも様々な定義が適用されている。IASB は、ばらつきを解消し、特に基本財務諸表に表示される情報の比較可能性及び理解可能性を高める目的で純損益計算書の構成に関する新しい要求事項を開発した〔IFRS 18.BC81〕。

この目標を達成するために、IFRS 第 18 号は、法人所得税及び非継続事業の既存の区分に新しい 3 つの特定の区分を追加している〔IFRS 18.47, IFRS 18.BC82-18.BC83〕。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 47 企業は、純損益計算書に含めた収益及び費用を 5 つの区分のいずれかに分類しなければならない。
- (a) 営業区分(第 52 項参照)
 - (b) 投資区分(第 53 項から第 58 項参照)
 - (c) 財務区分(第 59 項から第 66 項参照)
 - (d) 法人所得税区分(第 67 項参照)
 - (e) 非継続事業区分(第 68 項参照)

上記に定められる区分を支えるために、2 つの追加的な小計が要求される。つまり、1)「営業純損益」及び 2)「財務及び法人所得税前純損益」である。最初の小計は、企業の営業活動を適切に表現することを意図しており、2 番目の小計は、利用者が企業の資金調達決定による影響を考慮する前の企業業績を分析できるようにすることを意図している。これらの区分と小計の導入によって、より標準化された純損益計算書がもたらされるはずである〔IFRS 18.BC84〕。

IASB は、利用者の情報ニーズに基づいて当該要求事項を開発している。つまり、異なる基本財務諸表(たとえば、IAS 第 7 号に従って作成されるキャッシュ・フロー計算書)を通して同じ名称が使用されていても、それぞれの基本財務諸表の目的は異なり、よって、同じ名称の区分の間でもその性質は一致しない。しかしながら、一致しなくても、IASB は、純損益計算書の区分に名称を付す要求事項は存在せず、また各区分について小計を表示することを求めていることから、それが純損益計算書の表示に影響を及ぼすことはない結論付けている〔IFRS 18.BC86, IFRS 18.BC87〕。

3.1 新しい要求事項の概要

本セクションでは、純損益計算書における収益及び費用の分類及び表示に関する新しい要求事項及び概念をハイレベルに要約している。これらの各要因については、次のセクション以降でさらに詳細に解説している。

多くの企業が営業損益の小計をすでに表示しているが、この区分における収益及び費用の分類は同じとはならない可能性がある。

3.1.1 区分及び小計

典型的な純損益計算書の IASB スタッフの説明に基づく要約⁶（特定の主要な事業活動を有することのない企業について）は、以下のとおりである。

図 3-1: 純損益計算書の表示例

純損益計算書*

収益	営業
売上原価	
売上総利益	
その他の営業収益	
販売費	
研究開発費	
一般管理費	
のれんの減損損失	
その他の営業費用	
営業利益	
関連会社及び共同支配企業からの利益に対する持分 関連会社及び共同支配企業の処分に係る利得	
財務及び法人所得税前利益	財務
借入金及びリース負債に係る利息費用	
年金負債に係る利息費用	
法人所得税前利益	法人所得税
法人所得税費用	
継続事業からの利益	非継続事業
非継続事業からの損失	
当期利益	

* 資産への投資及び(又は)顧客へのファイナンスの提供として主要な事業活動を有しない企業に適用される。

	新しい項目
	必須の項目

上記の例示のように、IFRS 第 18 号は、すべての企業に、純損益に計上される収益及び費用を 5 つの特定の区分のいずれか 1 つに分類することを要求している。

(a) 投資

投資区分は一般的には以下から生じる収益及び費用が含まれる。

- ▶ 個別にかつ企業が保有する他の資源からはおおむね独立してリターンを生み出す資産、たとえば
 - ▶ 投資不動産から生じる賃料収益、及び投資不動産の再測定から生じる収益
 - ▶ 金融資産の金利収益及び公正価値変動
 - ▶ 金融商品投資の配当及び公正価値変動

6 [IASB スタッフ・ペーパーAP1](#), プロジェクト: 基本財務諸表, 論点: 「IFRS 第 18 号の序説」財務諸表における表示及び開示、新興経済グループ会議、2023 年 10 月 IFRS 財団ウェブサイトで閲覧可能

- ▶ 持分法を用いて会計処理される関連会社、共同支配企業又は非連結子会社に対する投資
- ▶ 現金及び現金同等物

投資区分に関する要求事項は下記セクション 3.2.1 で詳述している。

(b) 財務

財務区分には通常以下が含まれる。

- ▶ 資金の調達のみを伴う取引から生じるすべての収益及び費用(たとえば、銀行融資からの収益及び費用)
- ▶ 利息費用及び IFRS 会計基準を適用しつつ認識される金利変動がその他の負債に及ぼす影響(たとえば、IFRS 第 16 号「リース」に従ってリース負債に関し認識される利息費用又は IAS 第 37 号に従って長期引当金に関する割引の振戻し)

上記 2 番目の箇条書きで記載した種類の負債については、金利収益及び金利費用ならびに金利変動の影響だけが財務区分に分類される、つまり公正価値変動などその他の変動はすべて営業区分に分類されることに留意されたい。

収益を財務区分に分類する要求事項は下記セクション 3.2.2 で詳述している。

(c) 営業

営業区分は残余区分であり、したがって、他の区分への分類が要求されないすべての項目がそこに含まれる。これは、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が営業区分に確実に含まれるように慎重に設計されている。

したがって、営業区分は通常、以下に該当するすべての収益及び費用を含む。

- ▶ 企業の主要な事業活動から生じるものである
- ▶ 収益及び費用の変動が大きく通例でなかったとしても、その他の区分には分類されない

この残余区分に適用する要求事項は下記セクション 3.2.3 で詳述している。

(d) 法人所得税

法人所得税区分には、IAS 第 12 号「法人所得税」を適用して純損益に認識される税金費用及び収益ならびに関連する為替差額が含まれる。この点は下記セクション 3.2.4 で解説している。

(e) 非継続事業

非継続事業区分は、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」が適用される非継続事業から生じる収益及び費用で構成される。

この区分は下記セクション 3.2.5 で解説している。

弊法人のコメント

すべての企業が、IFRS 第 18 号に規定される新しい区分と小計に鑑みて、純損益計算書の構成を慎重に再考する必要がある。収益及び費用に関連する純損益の区分に分類するには判断が求められる可能性がある。多くの企業がすでに営業純損益の小計を表示しているが、この区分における収益及び費用の分類は同じではないであろう。

企業はまた、現在の小計が経営者のインセンティブ、法人所得税又は財務制限条項の遵守を判断する際のインプットになる場合、純損益計算書の構成を変更することで生じるより幅広い影響も検討する必要がある。

IFRS 第 18 号は、すべての企業に、純損益に含まれる収益及び費用を 5 つの特定の区分のいずれか 1 つに分類することを求めている。

- (a) 営業
- (b) 投資
- (c) 財務
- (d) 法人税
- (e) 非継続事業

すべての収益及び費用を上記の 5 つの区分のうちの 1 つに分類するという要求事項は、これらの区分の 1 つ以上に適合する項目については、適用が難しいものになる。そのため、IFRS 第 18 号は、特定の種類の収益及び費用の分類に関するガイダンスを定めている。

こうした種類のうち最も一般的なものが為替差額であろう。為替差額からの収益及び費用は、それらを生じる収益及び費用と同じ区分に分類することが基本原則である。ただし、それらをそうした区分に分類するために過大なコストと労力を伴う場合には、営業区分に分類しなければならない。超インフレ経済下における貨幣持高に係る利得又は損失、及び為替差額の分類に関する詳細な要求事項は下記セクション 3.2.7 で詳述している。

IFRS 第 18 号はまた、以下に関する具体的なガイダンスも定めている。

- ▶ 分類の変更及び認識の中止(下記セクション 3.2.6 を参照)
- ▶ IFRS 第 9 号に従って会計処理される混合契約(下記セクション 3.2.2.C を参照)
- ▶ デリバティブ及びヘッジ手段に指定されたデリバティブに係る利得及び損失(下記セクション 3.2.8 を参照)

3.1.2 特定の企業に関する要求事項

IASB は、上記に概説される一般的な要求事項を適用した場合、一部の企業は主要な事業活動からの収益及び費用を営業区分以外の区分に分類されてしまうことを認識している。

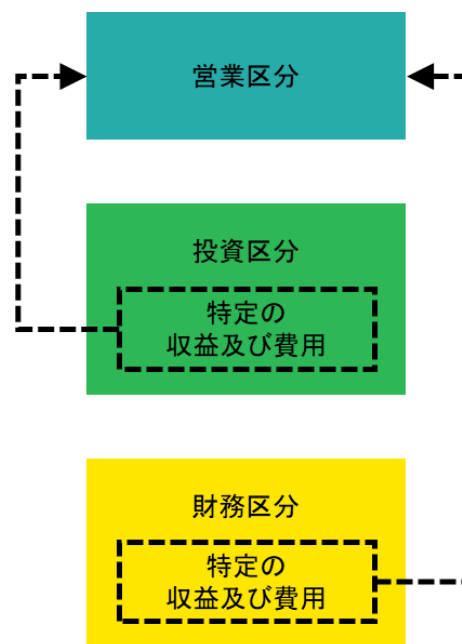
したがって、IFRS 第 18 号は、以下に該当する「特定の主要な事業活動」の概念を導入している。

- ▶ 特定の種類の資産への投資(例:不動産投資会社)及び(又は)
- ▶ 顧客へのファイナンスの提供(例:銀行及びその他の金融機関)

また、一般的な要求事項の例外として、IFRS 第 18 号は、「特定の主要な事業活動」を伴う企業に、投資区分又は財務区分に含まれていたであろう収益及び費用の一部を営業区分に分類することを要求している。

この一般的な要求事項の例外は次の図で示している。

図 3-2: 特定の主要な事業活動を有する企業の収益及び費用の分類



一般的な要求事項の例外として、IFRS第18号は、「特定の主要な事業活動」を伴う企業に、投資区分又は財務区分に含まれていたであろう収益及び費用の一部を営業区分に分類することを要求している。

これらの一定の要求事項は、特定の主要な事業活動に関する特定の収益及び費用にのみ適用され、したがって、これらの企業であっても、それ以外の残りの収益及び費用を分類する際には一般的な要求事項(下記セクション 3.2 を参照)を適用しなければならないことには留意されたい。

企業は複数の主要な事業活動を有している可能性があるが、IFRS 第 18 号に従って適用すべき適切な分類に関する要求事項を決定するには、上記の 2 つの「特定の主要な事業活動のいずれか(又は両方)を有しているかどうかのみを評価すればよいことになる。企業が、1 つの、又は両方の特定の主要な事業活動を有しているかどうかは、単なる主張ではなく、事実の問題であり、証拠に基づく判断が求められる。

弊法人のコメント

「主要な」の使用は、「特定の主要な事業活動」の概念の重要な部分を占めるが、軽微又は付随的な活動を含めることは意図されていない。IFRS 第 18 号は、企業が特定の主要な事業活動を有していることを示唆する証拠については 2 つの例しか提供しておらず、そのいずれもが、特別な事業活動が特定の「主要な」事業活動に該当すると結論付けるには合理的に高いハードルを超えなければならないと示唆している。

IFRS 第 18 号はまた、以下の発行者に適用される財務区分への分類の一定の例外も定めている。

- ▶ IFRS 第 17 号「保険契約」の範囲に含まれる契約及び(又は)

- ▶ IFRS 第 9 号の範囲に含まれる有配当投資契約

特定の主要な事業活動を有する企業については下記セクション 3.3.1 で詳細に解説しており、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる有配当特性を有する保険契約及び投資契約を発行する企業に関するガイダンスは、下記のセクション 3.3.5 とセクション 3.3.6 で解説している。

さらに、顧客にファイナンスを提供する主要な事業活動を有する企業が保有する混合契約については詳細な要求事項が存在する。これについては、下記セクション 3.3.3.B で解説している。

3.1.3 純損益計算書に表示される項目

IAS 第 1 号同様、IFRS 第 18 号は、純損益計算書に表示される科目を特定しているが、もはや「最低限の」科目とは表現されていない。さらに、IFRS 第 18 号は、追加的な科目がいつ求められるか、及び特定の科目が求められることのない状況を判断するためのガイダンスを提供している。

IFRS 第 18 号はまた、営業区分に分類される費用の表示に関する新しい要求事項を導入している。費用は依然として「機能」別又は「性質」別に表示されるが、これらの項目を機能別に表示することを選択する企業に関しては、追加的な開示に関する要求事項が追加されている。

これらの要求事項については、下記セクション 3.4 で説明している。

3.2 分類に関する一般的な要求事項

本セクションでは、IFRS 第 18 号を適用するすべての企業に適用される、純損益計算書に含まれる収益及び費用の分類に関する一般的な要求事項を解説している。

特定の主要な事業活動を有する企業(下記セクション 3.3.1 を参照)は、収益及び費用の一部に適用する特定の要求事項については下記セクション 3.3 も参照する必要がある。また、下記セクション 3.3.5 及びセクション 3.3.6 で解説している、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる有配当特性を有する 1) 保険契約及び 2) 投資契約を発行する企業についても具体的な要求事項が存在する。

3.2.1 投資区分

多くの利用者は、企業の投資からのリターンを、営業活動とは別個に分析する。よって投資区分が導入されたことで、それらの利用者は、企業の主要な事業活動の一部ではないリターンを識別することができるようになる。負債性又は資本性金融商品への投資は通常、その投資に固有のリターンを生み出す。すなわち、個々のリターンは企業の他の資源とはおおむね独立してリターンを生み出す〔IFRS 18.BC105〕。「投資区分」に見出しを付けなければならないという要求事項は存在せず、IFRS 第 18 号では、有用な体系化された要約の提供に資する場合には、企業がその区分に追加的な小計を表示することが許容される〔IFRS 18.BC120〕。

弊法人のコメント

投資区分に追加的な小計を表示することができるようになることで、企業は、異なる投資がその事業にどのように関連するかを反映する情報を伝達することができ、それは有用な体系化された要約の提供に資すると考えられる。

投資区分には以下の投資から生じる特定の収益及び費用が含まれる〔IFRS 18.53, IFRS 18.BC103〕。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

53	第 55 項から第 58 項で特定の主要な事業活動を有する企業について要求されるものを除き、企業は、第 54 項に定める以下からの収益及び費用を投資区分に分類しなければならない。
(a)	関連会社、共同支配企業及び非連結子会社に対する投資(B43 項から B44 項参照)
(b)	現金及び現金同等物
(c)	その他の資産(個別にかつ企業の他の資源からおおむね独立してリターンを生み出す場合)(B45 項から B49 項参照)

投資区分に分類しなければならない、上記に列挙される投資から生じる特定の収益及び費用は次のとおりである〔IFRS 18.54, IFRS 18.BC106〕。

- ▶ これらの資産により生み出される収益。例：負債性投資から生じる金利収益、資本性金融商品からの配当収益、投資不動産の賃料収益及び再測定から生じる収益
- ▶ 資産の当初及び事後測定から生じる収益及び費用。例：減損損失及び戻入れ
- ▶ 資産の取得及び処分直接起因する増分費用。例：取引コスト及び資産の売却コスト(下記セクション 3.2.1.B を参照)

IFRS 第 18 号は、個別にかつ企業の他の資源とはおおむね独立してリターンを生み出す資産が何を意味するのか、そこで生じる収益及び費用の種類例を提供している〔IFRS 18.B46, IFRS 18.B47〕。

- ▶ 金利収益又は配当を生じさせる負債性又は資本性金融商品
- ▶ 賃料収益、減価償却、減損損失及び戻入れ、公正価値利得及び損失ならびに認識の中止又は分類及び売却目的保有の測定から生じる収益及び費用を生じさせる投資不動産
- ▶ それらの投資不動産から生じる賃料債権

さらに明確化するために、IFRS 第 18 号は、財又はサービスを生産又は供給する、したがって、個別にかつ企業の他の資源とはおおむね独立してリターンを生み出すことのない通常組み合わせで使用される資産の例を提供している。そのような資産の例としては以下のようなものがあるが、これらだけに限られるものではない [IFRS 18.B48]。

- ▶ 有形固定資産
- ▶ 収益及び費用が営業区分に分類される財又はサービスの製造又は供給から生じる未収金などの資産
- ▶ 企業が顧客にファイナンスを提供する場合の顧客に対する貸付金

上記の資産から生じる、投資区分に分類されることはないであろう種類の収益及び費用に関する説明的な例が提供されている [IFRS 18.B49]。

- ▶ 資産の組合せを使用して製造又は供給した財又はサービスに係る収益
- ▶ 金利収益
- ▶ 減価償却費及び償却費
- ▶ 減損損失及びその戻入れ
- ▶ 資産の認識の中止から生じる収益及び費用
- ▶ 資産の売却目的への分類及び測定から生じる収益及び費用
- ▶ 次のような、営業区分に分類されることとなる収益及び費用を生じさせる資産を含む企業結合に関して生じる収益及び費用
 - ▶ 割安購入益
 - ▶ 条件付対価の再測定

企業結合は、取得した原資産及び引き受けた負債を表し、よってリターンは個別のものではなく、又企業の他の資源からおおむね独立していることはない [IFRS 18.BC144]。

3.2.1.A 持分法投資

すべての企業は、持分法を用いて会計処理する投資先から生じる利益又は損失及びその他の収益及び費用を投資区分に分類しなければならない。

主要な事業活動として資産への投資を行う、行わないに関係なく、すべての企業は、関連会社、共同支配企業又は非連結子会社に対する持分法で会計処理する投資から生じる利益又は損失及びその他の収益及び費用(例:減損損失)を投資区分に分類しなければならない [IFRS 18.53, IFRS 18.55(a), IFRS 18.BC110]。

この要求事項は、資産に投資する企業及び投資することのない企業はいずれも関連会社及び共同支配企業の活動を支配することがないという事実を反映している。多くの利用者が持分法で会計処理される投資から生じる収益及び費用を別個に分析しており、したがって営業区分にそれらを分類することで、営業マージンと投資そのものの分析が分断される。したがって、そのような費用をすべて投資区分に分類することで、投資の分析のための一貫した出発点の提供が達成され、それは、現在認知されている利用者が実施する分析により適したアプローチである、と IASB は述べている [IFRS 18.BC111, IFRS 18.BC114, IFRS 18.BC115, IFRS 18.BC121]。

IASB は、このアプローチは、持分法投資のリターンが企業の主要な事業活動に密接には関係しておらず、その代わりに当該リターンが個別にかつ企業の他の資源とはおおむね独立して生み出されるという事実を反映している、と述べている。これは、投資区分への分類に関する原則に整合しており、それにより純損益計算書の構成が簡略化される [IFRS 18.BC119]。

IFRS 第 18 号は、持分法投資に関する科目を投資区分のどの位置に表示すべきか特定していないが、当該項目を営業利益の下の最初の科目として表示し、営業利益と持分法投資に関する収益及び費用に関する追加的な小計を挿入することも可能である。同様に、類似する又は異質な特徴を有する投資に基づいて、持分法投資から生じる収益及び費用を、投資区分内の 1 つ以上の科目に分解することもできる(上記セクション 2.2.2 を参照)。後者を採用する場合、追加的な小計を表示することになるであろう[IFRS 18.BC120]。

弊法人のコメント

持分法投資から生じる収益及び費用を投資区分に分類する要求事項では、現在そのような投資から生じる収益及び費用を営業利益より上に分類している企業はその実務を変更することになる。しかし、企業の業績のより有用な体系化された要約を提供することに資する場合には、営業利益と持分法投資から生じる収益及び費用の追加的な小計を(投資区分内に)表示することができる。

個別財務諸表においては、IAS 第 27 号「個別財務諸表」で容認されることから子会社への投資に対して持分法を用いて会計処理する親会社も存在する。上述のように、そうした企業は、持分法投資を投資区分に分類しなければならない。このアプローチは、関連会社及び共同支配企業に關係する持分法投資に関する IASB のアプローチに整合しており、利用者は通常、そうした投資を別個に分析するという事実を反映している[IFRS 18.BC129]。

持分法を用いて会計処理されることのない関連会社、共同支配企業及び非連結子会社に対する投資からの収益及び費用もまた投資区分に分類される⁷[IFRS 18.53(a)]。

3.2.1.B 増分費用の分類

投資の取得及び処分に関しのみ関連する増分費用は、投資区分に分類しなければならない[IFRS 18.54, IFRS 18.BC106]。この要求事項が存在しなければ、即時に費用計上される直接起因する取引コストなどのコストは営業区分に分類されることになってしまうであろう[IFRS 18.BC107]。

そうしたコストは一般的には容易に識別可能な外部コストであり、したがって当該要求事項で、一貫した分類がなされ、よって利用者にとってより有用な情報をもたらせると想定される。ただし、そうした投資に關係するすべての費用又は増分費用が投資区分に分類される訳ではないことに注意されたい。したがって、IASB が選択したアプローチでは、コストの関連区分へのより複雑な配分が回避されることとなる[IFRS 18.BC108, IFRS 18.BC109]。

弊法人のコメント

現在、投資の取得及び処分に関する増分費用の分類に関しては様々な実務が混在している。そうした費用を投資区分に分類する要求事項は、現在これらの費用を営業利益より上に分類している企業については実務の変更につながる。

7 下記セクション 3.3.2.A で解説しているように、資産への投資という主要な事業活動を有する企業については具体的な要求事項が存在している。

3.2.1.C 現金及び現金同等物

純損益計算書の構成の理解可能性を高めるために、また、現金及び現金同等物は、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であることから、現金及び現金同等物から生じる収益及び費用は投資区分に分類される [IFRS 18.BC135]。

3.2.1.D 財務及び法人所得税前純損益

財務及び法人所得税前純損益は IFRS 第 18 号により導入され、営業利益及び損失ならびに投資区分に分類されるすべての収益及び費用で構成される。 [IFRS 18.71]。その役割は、企業の資金調達の影響を除外した企業の業績の分析を促進し、企業間の比較可能性を改善することにある [IFRS 18.BC148]。

なお、財務及び法人所得税前純損益の小計が、営業利益の小計と同じになる場合でも、デジタル報告を促進するというのを主な理由に、その両方を依然として表示しなければならないということに留意されたい [IFRS 18.BC152]。

3.2.2 財務区分

どの収益及び費用を財務区分に分類すべきかを決定するために、IFRS 第 18 号は、企業に、2 つの種類を負債を区別するように求めている [IFRS 18.59]。

IFRS 第 18 号からの抜粋 (EY 仮訳)

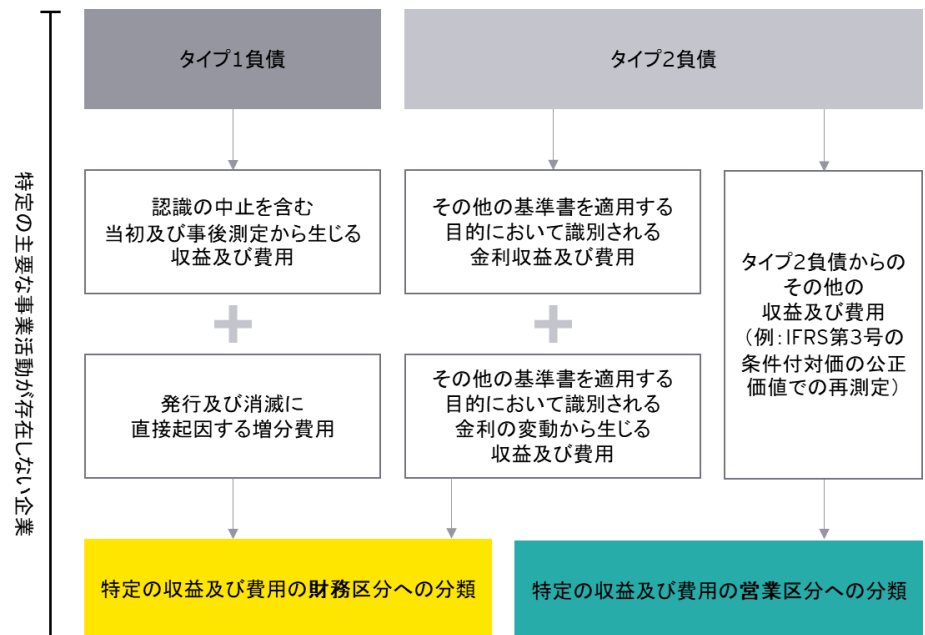
59	どのような収益及び費用を財務区分に分類すべきかを決定するうえで、企業は次の二つを区別しなければならない。
(a)	資金の調達のみを伴う取引から生じる負債 (B50 項から B51 項参照)
(b)	(a) に記述した負債以外の負債 (すなわち、資金の調達のみを伴うものではない取引から生じる負債) (B53 項参照)

2 つの種類を区別するために、我々はそれぞれに名称を付け、その名称を本稿全体を通じて使用する。

- 1) **タイプ 1:** 資金の調達のみを伴う取引から生じる負債 (下記セクション 3.2.2.A を参照)
及び
- 2) **タイプ 2:** その他の負債 (すなわち、上記 1 以外の負債) (下記セクション 3.2.2.B を参照)

次の図は、タイプ 1 及びタイプ 2 の負債に関する要求事項を要約している。

図 3-3: 収益及び費用の財務区分への分類



IFRS 第 9 号に従って会計処理され、負債が主契約になる契約を含む混合契約から生じる収益及び費用[IFRS 18.62]及びデリバティブならびにヘッジ指定されたヘッジ手段に係る利得又は損失[IFRS 18.63]に関する具体的な要求事項が存在するが、これらについては下記セクション 3.2.2.C 及びセクション 3.2.8 を参照されたい。

3.2.2.A タイプ 1 負債

IFRS 第 18 号は、資金の調達のみを伴う取引から生じる負債(すなわちタイプ 1 負債)について以下のように記述している[IFRS 18.B50]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

B50 第 59 項(a)は、資金の調達のみを伴う取引から生じる負債を識別することを企業に要求している。そのような取引において、企業は次のことを行う。

- (a) 現金、又は金融負債の消滅、あるいは企業自身の資本性金融商品の受領という形式でファイナンスを受ける。
- (b) 後日、交換として現金又は企業自身の資本性金融商品を引き渡す。

IFRS 第 18 号はまた、すべてを網羅するものではないがタイプ 1 負債のリストを提供している[IFRS 18.B51]。

- ▶ 債権、借入金、手形、社債及び住宅ローンなど現金で決済される負債性金融商品
- ▶ 買掛金の認識が中止される場合にサプライヤー・ファイナンス契約に基づく負債
- ▶ 企業の自己の株式の引渡しを通じて決済される債券
- ▶ 企業が自己の資本性金融商品を購入する義務

認識の中止を含む、タイプ 1 負債の当初及び事後測定から生じる収益及び費用は財務区分に分類しなければならない。たとえば、次のようなものがある。[IFRS 18.B52]

- ▶ 発行済負債性金融商品に係る金利費用
- ▶ 負債性金融商品の消滅時に認識される再測定額
- ▶ 純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定された負債に係る公正価値損益
- ▶ 負債に分類した発行済株式に対する配当

そうした負債の発行及び消滅に直接起因する増分費用、たとえば取引コストも財務区分に分類しなければならない[IFRS 18.60, IFRS 18.BC161]。これにより分類に一貫性がもたらされる。この要求事項がなければ、償却原価で測定される金融負債に係る取引コストは、資産化され、事後的に財務区分において償却されるのに対して、純損益を通じて公正価値で測定される負債に係る取引コストは即時に費用化され営業区分に分類されていたであろう[IFRS 18.BC162]。このアプローチは資産から生じた類似の費用を投資区分に分類するアプローチに整合しており、これらのコストは通常外部のものであり、容易に識別可能であると想定される[IFRS 18.BC163]。

3.2.2.B タイプ 2 負債

タイプ 2 負債の分類の要求事項は、IASB の分類に対するより広範なアプローチを反映している。一部の利用者は、その他の特定の負債に係る一定の種類収益及び費用は、その性質上財務活動から生じる収益及び負債に類似していると考えている[IFRS 18.BC154]。IFRS 第 18 号は、タイプ 2 負債について以下のような例を提供している[IFRS 18.B53, IFRS 18.BC159]。

- ▶ 支払期限の延長を伴う財又はサービスに係る買掛金
- ▶ 契約負債
- ▶ リース負債
- ▶ 確定給付負債
- ▶ 廃棄負債
- ▶ 訴訟引当金

タイプ 2 負債について、その他の IFRS 会計基準を適用した結果生じる場合、金利の変動から生じる収益及び費用を含む金利収益及び費用は財務区分に分類される[IFRS 18.61]。この要求事項の前半部分は重要である。というのは、すべての IFRS 会計基準が、企業に対して、帳簿価額の変動から生じる収益及び費用を、金利収益及び金利費用と他の種類の収益及び費用に区分して当該金額を分解することを求めているからである。IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」がそうした基準書の例になる[IFRS 18.BC167]。したがって、以下に挙げる金利費用は財務区分に認識される[IFRS 18.B54, IFRS 18.BC164]。

- ▶ IFRS 第 9 号に従って認識する未払金
- ▶ IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に従って認識する重大な金融要素が存在する契約
- ▶ IFRS 第 16 号に従って認識するリース負債
- ▶ 確定給付負債(資産)の純額に係る利息費用の純額
- ▶ 引当金に関する割引の振戻し

長期引当金を例にとると、企業は引当金の 3 つの種類の帳簿価額の変動を認識できるであろう[IFRS 18.BC165]。

- 1) 割引の定期的な振戻し
- 2) 割引率の変更の影響
- 3) 債務を決済するのに必要とされる支出の最善の見積額に係る変更の影響

3 つのうち、最初の 2 つのみが、資金調達に係るものであり、財務区分に分類される[IFRS 18.BC166]。

弊法人のコメント

IAS 第 1 号の下では、引当金の異なる種類の帳簿価額の変動の表示に関しては様々な実務が混在していた。よって、IFRS 第 18 号にその点を規定することで、企業間の比較可能性が向上することとなる。

疑義が生じないように説明すると、IFRS 第 18 号は、IFRS 会計基準を適用する結果生じる金利収益又は費用ではなく、営業区分に分類される収益及び費用について概説している。たとえば、以下のようなものが挙げられる⁸[IFRS 18.B55]。

- ▶ 購入した財又はサービスの費消について認識した費用
- ▶ 確定給付制度から生じた当期勤務費用及び過去勤務費用
- ▶ IFRS 第 3 号「企業結合」を適用して認識した条件付対価に係る負債の公正価値の再測定

3.2.2.C 負債である主契約を含む混合契約

IFRS 第 9 号が適用される契約には、たとえば期限前償還オプションを伴った銀行融資など、負債と組込デリバティブ商品を含む混合契約がある⁸[IFRS 18.BC169]。負債である主契約を含む混合契約から生じる収益及び費用の分類は、組込デリバティブが主契約から分離されるかどうかにより決まる⁸[IFRS 18.B56]。

主契約と組込デリバティブが分離される

分離される場合には、負債である主契約から生じる収益と費用は、混合契約の主契約ではなく類似する負債の分類に関する要求事項に従って分類される。つまり、企業は上記セクション 3.2.2 に概説されるガイダンスに準拠する、すなわち、タイプ 1 負債かタイプ 2 負債かを評価し、適切なガイダンスに従うこととなる⁸[IFRS 18.B56, IFRS 18.BC171]。

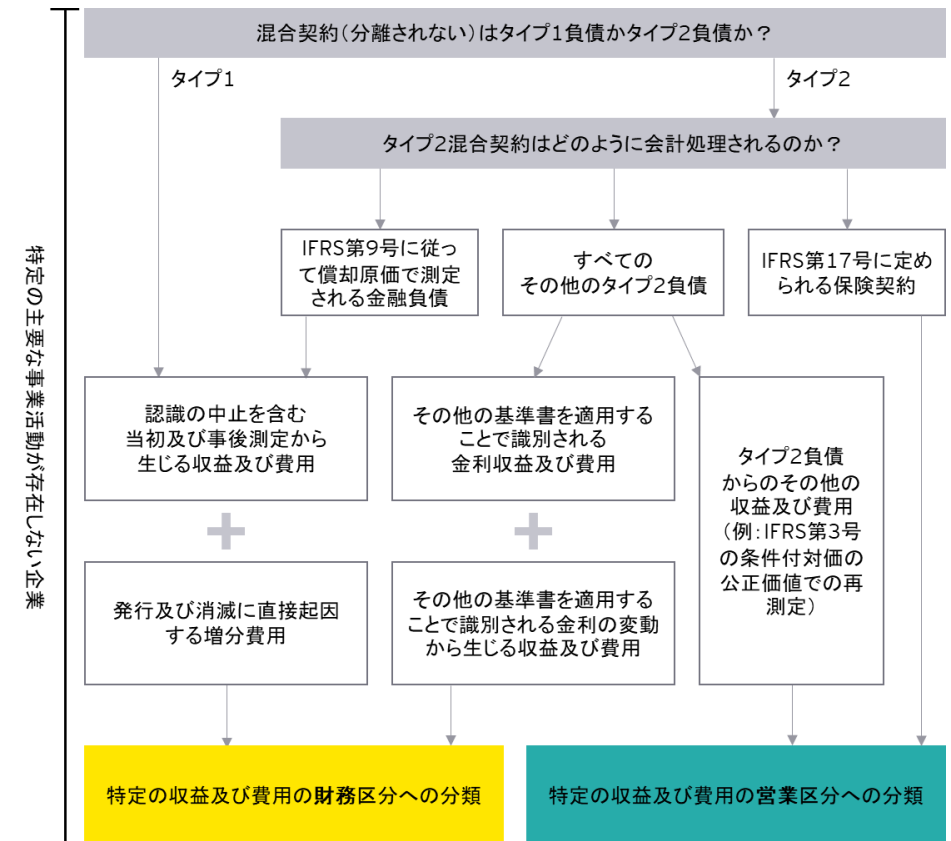
分離した組込デリバティブは類似する独立したデリバティブに関する要求事項に従って分類される。詳細については下記セクション 3.2.8 で解説している⁸[IFRS 18.B56, IFRS 18.BC171]。

8 下記セクション 3.3.3.B で解説しているように、顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有する企業については具体的な要求事項が存在する。

組込デリバティブが分離されない。

以下の図は、組込デリバティブが分離されない場合の混合契約に関する要求事項を要約している。

図 3-4: 混合契約の分類(分離されない)



タイプ 1 負債である混合契約(分離されない)については、負債からの収益及び費用をすべて財務区分に分類する[IFRS 18.B56, IFRS 18.BC173]。

タイプ 2 負債である混合契約(分離されない)については、以下が適用される[IFRS 18.B56(c)(i)-(iii), IFRS 18.BC173-BC174]。

- ▶ IFRS 第 9 号に従って償却原価で測定される金融負債が主契約である混合契約については、負債の当初認識及び事後測定から生じる収益及び費用は財務区分に分類される[IFRS 18.BC175-BC176]。
- ▶ IFRS 第 17 号が適用される混合契約については、保険金融収益及び費用は営業区分に分類される。
- ▶ それ以外のすべての混合契約については、金利収益及び費用ならびに他の IFRS 会計基準を適用する目的で識別した金利の変動から生じる収益及び費用は、財務区分に分類される。当該収益及び費用が金利収益又は費用でない場合、それらは営業区分に分類される。

契約が混合契約であるかどうかを評価する手段が目的に適合しないことに留意し、したがって、契約が IFRS 第 9 号第 4.3.3 項の要求事項を満たしているか否かに関係なく、組込デリバティブが分離されないすべての混合契約については、このガイダンスを準拠しなければならない。資金調達と他の活動を組み合わせた取引から生じる混合契約は、IFRS 第 9 号第 4.3.5 項に従って混合契約全体として純損益を通じて公正価値で測定する金融商品に指定することができる。一般的にこれらの種類の混合契約に関する収益及び費用は、その他の IFRS 会計基準を適用する目的で公正価値の変動から生じる金利費用は別個に認識されないことから、営業区分に分類される[IFRS 18.B57, IFRS 18.BC178]。

3.2.3 営業区分

IFRS 第 18 号は、営業区分を、投資、財務、法人所得税又は非継続事業区分のいずれにも分類されることのない項目のすべてを含む区分として定めている [IFRS 18.52]。つまり、営業区分をデフォルトの区分又は残余区分として位置付けており、それにより企業の主要な事業活動からのすべての項目が営業区分に確実に分類される。ただし、営業区分は残余区分として、企業の主要な事業活動からの項目に限定される訳ではなく、他の 4 つの区分に分類されることのない他の項目も含むことになる。これは、他の 4 つの区分に関係しない、純損益に含まれるすべての収益と費用は企業の営業活動から生じるという IASB の見解を反映している。よって、企業の営業活動は主要な事業活動に限定される訳ではなく、直接的に収益を生み出すことはないとしても、収益及び費用を生じる補助的活動も含む [IFRS 18.BC89]。

この概念は、変動性が高く、非経常的又は通例でない項目にも適用され、そうした項目も営業区分に含まれる。それらの項目を含めることには予想価値がない場合はあるものの、予想価値は分類を決定する特徴ではないということが広く認識されている。企業の営業活動は変動性が高い可能性があり、収益及び費用に係る変動性が高い項目は営業区分に含めなければならない。さらに、特定期間における企業の営業活動の忠実な表現を達成するためには、そうした費用を含めることが必要になる。たとえば、当該期間における営業活動の業績の完全な全体像を示すために、設備に係るすべての費用(減価償却費だけでなく減損損失を含む)が、営業区分に分類される。これらの費用のいずれかを除外することは、設備の購入及び設置に関する経営上の意思決定、及びその意思決定が収益及び費用をどのように生じさせたかを描写することにはならない [IFRS 18.BC89]。

このアプローチは、企業の営業活動の全体像を提供しつつ、異なる事業モデルにも機能することが意図されている。残余アプローチを適用することで、営業区分に企業の主要な事業活動からの収益及び費用のすべてが含まれることになる。その唯一の例外は、上記セクション 3.2.1.A に説明したように、持分法を用いて会計処理される投資からの収益及び損失が投資区分に含まれることである [IFRS 18.B42]。

弊法人のコメント

営業区分を「デフォルトの」区分として使用し、企業の主要な事業活動からのすべての収益及び費用が、変動性が高い低いに関係なく、同じ区分に確実に表示されるようにすることで企業間の比較可能性が向上するであろう。

IFRS 第 18 号は、法人所得税又は非継続事業区分に分類される収益及び費用には、収益及び費用の営業、投資又は財務区分への分類に関する要求事項は適用されないことを明確化している [IFRS 18.B29]。

3.2.3.A 営業損益

IFRS 第 18 号は、企業は、営業区分に分類されるすべての収益及び費用で構成される営業損益を表す小計を表示しなければならない、と定めている [IFRS 18.69(a), IFRS 18.70]。これは、有用な情報を利用者に提供し、報告のばらつきを減らすことで比較可能性を改善するために導入されている [IFRS 18.BC88]。

首尾一貫性は、新しい要求事項の重要な目標であり、財務業績の側面について追加的な情報を提供するために利用できる他のメカニズムが存在する。つまり、追加的な科目又は小計の表示、より詳細な分解及び経営者が定義した業績指標 (MPM) の表示などが含まれる。たとえば、非経常的又は通例でないといみなされる費用を除外した営業利益を示す MPM の表示を開示することもできる [IFRS 18.BC93]。

多くの企業がすでに営業利益指標を表示しているが、営業利益指標の内容は、企業ごとに大きく異なり、企業間の比較が困難な状況である。

上述のとおり、営業区分はデフォルトの区分であり、「営業利益」自体は直接的に定義されていない。これは、すべての企業に適切で一貫性をもって適用される直接的な定義を開発することは不可能に近いからである。さらに、直接的な定義の適用には間違いなく相当の判断が求められ、一貫性のない適用につながる可能性がある。たとえば、費用の機能別表示法を使用する企業は、機能別科目に配分されることのない営業費用を営業区分から除外する可能性がある。投資区分と財務区分への分類を定義することで、IASB は、営業区分への分類に関する判断の適用が減り、したがってより一貫した適用が達成されたと考えている〔IFRS 18.BC89, IFRS 18.BC91〕。

IASB は、資産への投資又は顧客へのファイナンスの提供を主要な事業活動として有する企業にこの要求事項がどのように関係するかを検討した（下記セクション 3.3.1 を参照）。特定の主要な事業活動を有する企業の分類に関する具体的な要求事項がなければ、それらの企業は、重要な業績指標を営業区分に表示することを妨げられるであろう。そのため、下記セクション 3.3.1 において説明するように、それらの企業が、一定の収益及び費用を投資区分又は財務区分ではなく営業区分に分類するという要求事項が規定されることになった。ただ、この反対は成り立たないという点には留意すべきである。企業は、ある収益及び費用が主要な事業活動から生じるか否かに基づいて、当該収益及び費用を営業区分から除外することはできない〔IFRS 18.BC90〕。

現在、多くの企業がすでに営業利益指標を表示しているものの、営業利益指標の内容は企業ごとに大きく異なり、企業間の比較が困難な状況がよくみられる。

弊法人のコメント

多くの企業が営業損益の小計を表示しているが、収益及び費用の営業区分への分類が変わることはないとは推定することはできない。たとえば、多くの企業が「持分法を用いて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」を営業区分に分類しているが、それは IFRS 第 18 号では容認されなくなる。

3.2.4 法人所得税区分

企業は、IAS 第 12 号を適用して、純損益計算書に含めている税金費用又は税金収益、及び関連する為替差額を法人所得税区分に分類しなければならない〔IFRS 18.67〕。IASB は、法人所得税に關係する収益及び費用を法人所得税区分に分類することは、IAS 第 12 号の表示に関する要求事項に準拠するものであることを明確化した。この区分は小計の表示を要求するものではないものの、企業は一般的には法人所得税前の利益を小計として表示する〔IFRS 18.BC83〕。

3.2.5 非継続事業区分

企業は IFRS 第 5 号に規定される非継続事業からの収益及び費用を非継続事業区分に分類しなければならない〔IFRS 18.68〕。IASB は、非継続事業に關係する収益及び費用の当該区分への表示は、IFRS 第 5 号の開示要求事項に準拠するということを明確化した。この区分は要求されている小計を生じさせないが、企業は一般的に非継続事業前の利益を小計として表示する〔IFRS 18.BC83〕。

企業は、資産又は負債の認識の中止から生じる収益及び費用を、当該資産又は負債から生じるその他の収益及び費用と同じ方法で分類しなければならない。

3.2.6 分類の変更及び認識の中止

一部の取引により、企業が収益及び費用を分類する区分が変更される場合がある。たとえば、非金融資産の認識が中止される、又は売却目的保有に分類される、あるいは財政状態計算書上ある区分から別の区分に振り替えられる場合が挙げられる〔IFRS 18.BC201〕。

それらの取引から生じる利得又は損失は、収益及び費用の「古い」又は「新しい」分類のいずれに従って分類すべきか、という疑問が生じる。IFRS 第 18 号は、企業は資産又は負債から生じる収益又は費用を当該資産又は負債から生じるその他の収益及び費用と同じ方法で分類、すなわち「古い」区分で分類しなければならない、と具体的に定めている〔IFRS 18.BC202〕。

たとえば、有形固定資産項目の処分に係る利得又は損失は営業区分に分類されるであろうし、投資不動産又は持分法で会計処理される投資の処分に係る利得又は損失は投資区分に分類される〔IFRS 18.B60〕。

別の例として、持分法で会計処理される関連会社投資を有する企業が、段階取得を通じて支配持分を取得する例を考えてみる。段階取得を実施する前であれば、関連会社投資からの収益及び費用は投資区分に分類される。したがって、段階取得直前に関連会社投資を公正価値で再測定する場合、再測定で生じる利得又は損失は投資区分、すなわち「古い」区分に分類される〔IFRS 18.BC200, IFRS 18.BC202〕。

3.2.6.A 資産の用途の変更

企業は認識を中止せずに資産の分類変更を行う場合がある。たとえば、有形固定資産を投資不動産に分類変更する場合が挙げられる。その場合、企業は当該資産の会計処理から生じる収益又は費用を、振替直前に分類していたのと同じ区分に分類する。それにより当該有形固定資産の再測定から生じる利得又は損失は営業区分に分類される〔IFRS 18.B62, IFRS 18.BC203〕。

3.2.6.B 認識の中止

負債

負債の認識の中止から生じた収益及び費用に対して、負債を認識する場合に適用する分類に関する要求事項と同じ要求事項を適用しなければならない(上記セクション 3.2.2 を参照)。したがって、まずは負債がタイプ 1 負債であるか、それともタイプ 2 負債であるかを評価したうえで、適切なガイダンスに従う必要がある。⁹たとえば、タイプ 1 の借入金の期限前償還から生じる利得又は損失は財務区分に分類される。これに対して、サプライヤー・ファイナンス契約の一部になる債務(財の受領によるもの)などのタイプ 2 負債の認識の中止及び新しい金融負債の認識から生じる収益及び費用は営業区分に分類される〔IFRS 18.B61〕。

資産(及び負債)のグループ

単一の取引でも結果として、資産全体のグループ(又は資産及び負債のグループ)の認識の中止、売却目的保有への分類、又は用途の変更が生じる場合がある。これらの資産(又は資産及び負債)から生じる収益及び費用は、取引直前には異なる区分に分類されていた可能性がある。IFRS 第 18 号は「テインティング(tainting)」の概念を導入しており、関連する収益及び費用が営業区分に分類されていた単一の資産がグループ内に存在する場合には、グループ全体の収益及び費用を営業区分に分類しなければならない〔IFRS 18.B63〕。したがって、このような取引からの収益及び費用を次のように分類する。

9 下記セクション 3.3.3.D で解説しているように、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については具体的な要求事項が存在する。

- ▶ 資産のグループが従前は投資区分に分類される収益及び費用のみを生み出していた場合には、投資区分(グループにおける法人所得税資産は、ここでは考慮しない)。
- ▶ その他の資産のグループ(又は資産及び負債のグループ)はすべて営業区分たとえば、連結子会社の処分時に認識される利得又は損失は、非継続事業に分類されていない場合には、以下のように認識される。
- ▶ **営業区分**
子会社が従前には営業区分に分類されていた収益及び費用を生み出す資産を含んでいた場合
- ▶ **投資区分**
子会社が投資不動産のみを保有していた場合(及び連結グループが下記セクション 3.3.1 のように、主要な事業活動として資産に投資していなかった場合)。これは、投資不動産から生じる収益及び費用は従前には投資区分に含まれていたからである。

したがって、子会社が営業区分の収益及び費用を生み出す資産と投資区分の収益及び費用のみを生み出す資産の両方を計上していた場合、処分時の利得又は損失合計は営業区分に分類される。

いずれの場合にも、処分の一環で資本から振替えられる為替換算差額は、利得又は損失の一部を構成し、したがって、営業区分又は投資区分にそれぞれ計上される(下記セクション 3.2.7 を参照)[IFRS 18.B64, IFRS 18.BC204-BC206]。

売却目的で保有する処分グループへの分類から生じる減損損失にも同じ原則が適用される。処分グループに営業区分に分類される収益を生み出す資産が含まれていた場合には、減損損失も当該区分に計上される。

3.2.7 為替差額及び正味貨幣持高に生じる利得又は損失

為替差額の分類の基本原則は、過大なコスト又は労力を伴う場合を除き、関連する収益及び費用が分類される区分に為替差額を分類する、ということである。過大なコストや労力を伴う場合には、すべての為替差額は営業区分に分類される[IFRS 18.B65, IFRS 18.B68, IFRS 18.BC207-BC208]。たとえば、外貨建て売掛金に係る為替差額は営業区分に分類され、外貨建て負債性金融商品負債(現金決済される)から生じる為替差額は財務区分に分類される¹⁰[IFRS 18.B66]。

この要求事項を策定するにあたり、IASB は、為替差額を、それらを生じさせた収益及び費用と同じ区分に分類することを要求することは、企業の主要な事業活動の業績の完全な全体像を提供することになるため、事業活動の忠実な表現に資することになると考えていた。同時に IASB は、多大な適用コストが作成者に発生することも認識していた。というのも、現在運用されているシステムは集計したすべての為替差額を単一の金額として捕捉するように開発されていることが多いからである[IFRS 18.BC210-BC211]。

10 下記セクション 3.3.3.F で解説しているように、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については具体的な要求事項が存在する。

この点に対処するために、IASB は、為替差額を生じるそれぞれの項目について過大なコスト又は労力に基づく免除措置を導入した。当該免除措置ではそれらの差額は営業区分に分類しなければならなくなるが、当該免除措置は過大なコスト又は労力をかけなければ分類することのできない為替差額にのみ適用される[IFRS 18.BC212]。

為替差額の分類が過大なコストや労力を伴うかどうかの評価は、為替差額を生じるそれぞれの項目について行い、それぞれの事実及び状況に固有なものとなる。しかしながら、複数の項目が同じ事実と状況に関係する場合、同じ評価をそれらに適用することができる[IFRS 18.B68]。

IASB は、過大なコスト及び労力に関する免除措置を適用し為替差額を営業区分に分類する要求事項は、残りの区分を不完全なものにしてしまう可能性があることから、完全な解決策ではないということを確認している。しかし、それは、営業区分をデフォルトの区分にするというIASBの見解と整合しており、営業利益が確実に完全なものになり、業績指標としての営業利益の小計の有用性が増すことに繋がる[IFRS 18.BC214-BC215]。

弊法人のコメント

特定の為替差額が営業区分に分類されることとなる、過大なコスト及び労力に関する免除措置は、相当な判断を伴うものの現実的な解決策である。

場合によっては、取引に資金調達活動とその他の活動が存在する場合、たとえば、信用期間が延長され、かつ外貨建てで購入したサービスは、サービスの購入については営業費用を生じさせ、買掛金の金利については資金調達費用を生じさせることになり、タイプ 2 負債からの収益及び費用は 2 つの異なる区分に分類される可能性がある。この場合には、2 つの金額のうち、為替差額はいずれの金額に関係するかを判定するのに判断が求められる。その上で為替差額全体が適切な区分に配分される。なお、タイプ 2 負債から生じる為替差額を 1 つ以上の区分に分解することは禁止されていることに留意されたい。したがって、為替差額は全体として判断する。それは、ケース・バイ・ケースで行い、タイプ 2 負債に係る為替差額は同じ区分に分類するという要求事項は存在しないが、類似の性質の負債から生じる為替差額は同じ区分に分類しなければならない[IFRS 18.B67, IFRS 18.BC217-BC219]。

3.2.7.A 超インフレ経済下における正味貨幣持高に係る利得又は損失

超インフレ経済では企業は、貨幣性負債を上回る貨幣性資産を、又はその逆を表す正味貨幣性持高に関する利得又は損失を認識する場合がある。IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」は、正味貨幣性持高は、金利収益や金利費用、為替差損益などその他の項目と共に表示することを示唆している。正味貨幣性持高に係る利得又は損失を関連する収益及び費用と共に表示しない場合、全体として見た場合に投資又は財務区分に分類する要求事項を満たさないことから、当該利得又は損失は営業区分に分類することを求められる。これは、営業区分をデフォルトの区分として使用するということと整合している[IFRS 18.B69, IFRS 18.BC220-BC221]。

3.2.8 デリバティブ及びヘッジ手段に係る利得及び損失

ヘッジ手段に指定される金融商品に係る利得及び損失の分類については、具体的な要求事項が定められている。これと同じ要求事項が、ヘッジ手段として指定していないが、識別されたリスクを管理するために使用されているデリバティブに係る利得及び損失にも適用される。この分類の基本原則は、すべての利得及び損失は、金融商品を利用して管理するリスクに影響される収益及び費用(又は資産及び負債)と同じ区分に分類しなければならないというものである。ただし、そうすることで利得及び損失のグロスアップが必要となる場合は、ヘッジ手段又はデリバティブに生じる利得及び損失のすべてを営業区分に分類しなければならない[IFRS 18.B70, IFRS 18.B72, IFRS 18.BC223]。したがって、利得及び損失は以下のように分類されることになる[IFRS 18.BC224]。

▶ **ヘッジ手段に指定された金融商品:**

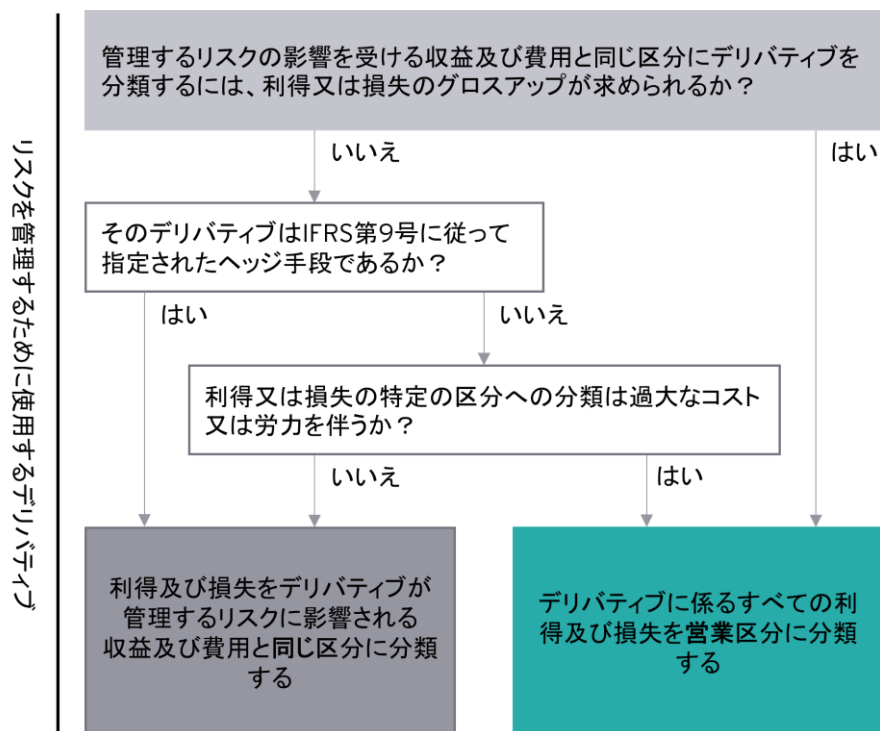
デリバティブが純損益計算書に認識される場合、利得及び損失のグロスアップが求められる場合を除き、利得及び損失は、デリバティブがカバーするリスクにさらされる収益及び費用と同じ区分に分類される。グロスアップが求められる場合には、企業はデリバティブに係るすべての利得及び損失を営業区分に分類する。

▶ **ヘッジ手段には指定されていないが、識別されたリスクへのエクスポージャーを管理するために使用しているデリバティブ**

当該利得及び損失はデリバティブが管理するリスクに影響される収益及び費用と同じ区分に分類する。ただし、過大なコスト又は労力が伴う場合、あるいは利得と損失がグロスアップされる場合を除く。後者の 2 つのうち、いずれかに該当する場合、企業はデリバティブに係るすべての利得及び損失を営業区分に分類する。

次の図は IFRS 第 18 号の設例の図 5 に基づくものであるが、それらの要求事項を要約しており、それぞれの種類についての分類については下記セクション 3.2.8.A とセクション 3.2.8.B で詳述している[IFRS 18.IE Example 5]。

図 3-5: リスク管理に使用しているデリバティブに係る利得及び損失の分類



指定されたヘッジ手段のうちヘッジ指定していない構成要素に係る利得又は損失も、指定した部分に係る利得及び損失と同じ区分に分類しなければならない。同様に利得又は損失の非有効部分も、有効部分と同じ区分に分類しなければならない【IFRS 18.B71】。

識別されたリスクを管理するために使用されていないデリバティブに係る利得又は損失の分類については、下記セクション 3.2.8.D で詳述している。

デリバティブに関する要求事項は、それにより生じる利得及び損失の適切な区分について定めているだけであり、それらは、その他の IFRS 会計基準の要求事項を覆すものでなければ、科目を特定するものでもない。結果として、企業は上記セクション 2 に定められる集約及び分解に関するガイダンスを考慮することが必要になる【IFRS 18.B76】。

3.2.8.A 指定したヘッジ手段に係る利得及び損失

指定したヘッジ手段を有する企業は、IFRS 第 9 号の適格要件及び文書化の要求事項に準拠するために、デリバティブとヘッジされているリスクとの関係を識別しているであろう。したがって、デリバティブに生じる利得と損失及びヘッジ対象となるリスクから生じる収益と費用を同じ区分に分類することで、リスク管理戦略に関する情報を利用者に提供することは有用な情報を提供すると想定される【IFRS 18.BC225】。

ただし、ヘッジ手段が相殺し合うリスク・ポジションを有しており、ヘッジ対象が複数の区分に分類されている場合には、企業はヘッジ手段に係る利得及び損失を適切な区分に分類するために、それらをグロスアップしなければならない。しかしながら、IFRS 第 9 号は人為的なグロスアップを避けるために、そのような表示方法は認めておらず、ヘッジ手段からの利得及び損失はすべて独立した科目に表示することを要求している。これを踏まえ IFRS 第 18 号は、グロスアップを避けるために当該利得又は損失は営業区分に分類しなければならないと規定している【IFRS 18.BC226】。

グロスアップが生じる状況は、たとえば企業が収益(営業区分に分類)に係る正味外貨リスクと利息費用(財務区分に分類)をヘッジするという二重の目的でデリバティブを用いるような場合である。デリバティブに係る利得又は損失を各区分に表示しつつ純額ポジションを得るためには、デリバティブに実際に生じるより大きな利得又は損失を各区分に表示しなければならない。よって、これは禁止され、利得又は損失の全体が営業区分に分類される【IFRS 18.B74, IFRS 18.B75】。

3.2.8.B 識別されたリスクに対するエクスポージャーを管理するために使用するその他のデリバティブに係る利得及び損失

企業は、デリバティブを使用してリスク管理するが、当該デリバティブを IFRS 第 9 号のヘッジ会計ルールに従ったヘッジ手段に指定しないことも多いが、そのような企業は実際に当該デリバティブにより識別されたリスクが引き続き軽減されているかをモニタリングすることが見込まれる。したがって、企業はデリバティブと当該デリバティブによって管理しているリスクのとの関係を決定するために必要な情報を有していると考えられる。このため、指定したヘッジ手段と同じ方法で利得及び損失を分類することは、有用な情報を提供することになる。ただし、IASB は、管理するリスクに影響される利得及び損失の識別には過大なコストと労力が発生する可能性があることを認識している。その場合、利得及び損失は営業区分に分類しなければならない【IFRS 18.BC227-BC228】。

利得及び損失のグロスアップの禁止は、ヘッジ手段に指定されていないが、識別されたリスクを管理するために使用されるデリバティブにも同じように適用される。したがって、グロスアップが利得及び損失を該当する区分に配分するのに必要になるとしても、それが容認されることはなく、利得及び損失の純額を営業区分に分類しなければならない【IFRS 18.BC230】。

弊法人のコメント

多くの企業はすでに、指定されたヘッジ手段及びリスクを管理するために使用される金融商品に係る利得及び損失を、IFRS 第 18 号に定められる方法で表示している。しかし、IFRS 第 18 号と同じ方法で当該情報を表示していない企業は、この新しい要求事項により現在の実務を変更する必要がある。

3.2.8.C リスク管理に使用されるが、ヘッジ手段に指定されていない非デリバティブ金融商品に係る収益及び費用

企業は、識別されたリスクに対するエクスポージャーを管理するために、ヘッジ手段に指定することなく非デリバティブ金融商品を使用することがある。IASB は、上記セクション 3.2.8.B に記述される、デリバティブ金融商品に求められるアプローチをそうした金融商品にも導入することを検討していたが、企業が適用するには、コストがかかり過ぎるということで導入しないこととした。これは、非デリバティブ商品金融商品は通常、単一の目的のみで保有されるものではないからである。たとえば、外貨建負債性金融商品は、資金を調達するだけでなく外貨リスク・エクスポージャーを管理するために保有される場合がある。

IASB が具体的な要求事項を定めないとした決定したことを受け、企業は IFRS 第 18 号の一般規定を適用して、非デリバティブ金融商品に係る収益及び費用を営業、投資又は財務区分に分類する[IFRS 18.BC229]。

3.2.8.D 識別されたリスクに対するエクスポージャーを管理するために使用されていないデリバティブに生じる収益及び費用

識別されたリスクに対するエクスポージャーを管理するために使用されていないデリバティブの分類は、それらが、資金の調達のみを伴う取引に関係するかどうかで決まる。したがって、デリバティブが識別されたリスクを管理するために使用されておらず[IFRS 18.B73, IFRS 18.BC232-BC235]

- ▶ **資金の調達のみを伴う取引に関係する場合、**
利得又は損失は財務区分に分類される。¹¹
- ▶ **資金の調達のみを伴う取引に関係しない場合、**
利得又は損失は営業区分に分類される。

3.3 特定の企業に関する要求事項

IASB は、一部の企業が一般規定を適用したとしたり、主要な事業活動からの収益及び費用を営業区分以外の区分に分類することになる場合があることを認識した。したがって、一般規定の例外措置として、IFRS 第 18 号は、「特定の主要な事業」活動(下記セクション 3.3.1 を参照)を有する企業は、一般規定を適用したとすれば投資又は財務区分に含まれていたその収益及び費用の一部を営業区分に分類しなければならない、と規定している。

また、IFRS 第 18 号は、以下の発行者に適用される財務区分からの一定の除外措置も定めている。

- ▶ IFRS 第 17 号の適用範囲になる保険契約(下記セクション 3.3.5 を参照)及び(又は)
- ▶ IFRS 第 9 号の適用範囲になる有配当性を伴う投資契約(下記セクション 3.3.6 を参照)。

これらの具体的な要求事項は一定の収益及び費用にのみ適用され、企業の収益及び費用の残りの部分は依然として一般規定の適用対象になることに留意が必要である。

11 主要な事業活動が顧客にファイナンスを提供することになる企業については、下記セクション 3.3.3.C で解説しているように、具体的な要求事項が存在する。

これらの具体的な要求事項は下記のセクション 3.3.2 からセクション 3.3.6 に定められる収益及び費用にのみ適用され、企業の収益及び費用の残りの部分は依然として一般規定の対象になることに留意することが重要である。したがって、これらの特定の企業は、一般規定(上記セクション 3.2 で解説)と本セクションでさらに詳しく解説する関連する具体的な要求事項の両方を考慮しなければならない。

3.3.1 特定の主要な事業活動を有する企業

IFRS 第 18 号の新しい概念は、「特定の主要な事業活動」という概念である。収益と費用を分類する場合、企業は、以下の 2 つの種類の特定の主要な事業活動のいずれかを有しているか否かを評価しなければならない。

- ▶ 特定の種類の資産への投資(以後、「資産への投資」と呼ぶ)
又は
- ▶ 顧客へのファイナンスの提供

主要な事業活動の識別はこれら 2 つの種類に限られる。したがって、企業が従事しているすべての主要な事業活動を識別する必要はない。つまり、これらの特定の主要な事業活動を有する企業に関してのみ特定の分類に関する要求事項が存在することから、これらの 2 つの種類の事業活動を有しているかどうかのみを評価する必要がある[IFRS 18.49]。

IFRS 第 18 号は、企業の特定の主要な事業活動から生じる収益及び費用を営業区分に分類し、これらの営業活動の性質を反映することを要求している。主要な事業活動の概念が存在しなければ、企業は日々の営業活動から生じる収益及び費用の項目を投資及び財務区分に分類しなければならなくなっていたであろう[IFRS 18.50]。投資リターンは、主要な事業活動が資産への投資になる企業の業績の重要な指標になることから、これは重要である。同様に、顧客にファイナンスを提供する企業については、利息収益と関連する利息費用の差額が営業業績の重要な指標になる[IFRS 18.BC94]。

企業の営業活動には主要な事業活動が含まれるが、それだけに限られるものではないということ、及び企業は 1 つ又は複数の主要な事業活動、たとえば、企業が製品を製造し、その製品を購入する顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有している場合があるということに留意が必要である。これらの活動の両方が主要な事業活動であると判断される可能性がある[IFRS 18.B30, IFRS 18.BC95]。

IFRS 第 18 号はこれらの区分に該当する種類の企業の例を載せている[IFRS 18.B31, IFRS 18.B32]。

「特定の主要な事業活動」はIFRS第18号における新しい概念である。収益と費用を分類する場合、企業は、以下の特定の主要な事業活動を有しているか否かを評価しなければならない。

- ▶ 資産への投資及び(又は)
- ▶ 顧客へのファイナンスの提供

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)	
B31	<p>主要な事業活動として資産への投資を行っている可能性のある企業の例には、次のものがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 投資企業(IFRS 第 10 号「連結財務諸表」で定義) (b) 投資不動産会社 (c) 保険会社
B32	<p>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可能性のある企業の例には、次のものがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 銀行及びその他の融資機関 (b) 顧客が企業の製品を購入できるように顧客にファイナンスを提供している企業 (c) 顧客にファイナンス・リースを提供している貸手

IFRS 第 18 号は、企業が主要な事業活動として資産に投資をしている又は顧客にファイナンスを提供しているかどうかは単なる主張ではなく、事実に基づく必要があり、企業はこの評価を行うために判断を用いなければならない、当該評価は証拠に基づかなければならないことを明確にしている。IFRS 第 18 号は、企業が主要な事業活動として資産への投資を行っているか、それとも顧客にファイナンスを提供しているかの重要な決定要因として、売上総利益などの小計を業績の重要な指標として用いている場合や、仮に資産への投資又は顧客へのファイナンスの提供が主要な事業活動ではなかったとした場合に、投資区分又は財務区分に分類される項目が含まれているかについて指摘している〔IFRS 18.B33, IFRS 18.B34, IFRS 18.BC96〕。

たとえば、銀行は正味利息収益を重要な業績指標として使用する。その小計には通常、顧客への貸付など有利子資産から稼得される金利及び預金など有利子負債からの利息費用が含まれる。銀行が顧客への融資の提供を主要な事業活動として識別することができない場合、利息費用を財務区分に表示しなければならない。この分類では、銀行の営業活動の有用な体系化された要約が提供されないであろう。

IFRS 第 18 号は、企業がそのような小計(例:売上総利益)を業績の重要な指標とみなしていることを示唆する証拠の例を載せている〔IFRS 18.B35〕。

- ▶ 投資家向けプレゼンテーションなど、営業業績の外部向け説明における小計の使用
又は
- ▶ 内部評価又はモニタリングにおける小計の使用

上述のとおり、正味利息収益という小計は、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は一般的に営業業績の指標としてモニタリングしているか外部へのコミュニケーションに用いている〔IFRS 18.BC96〕。

企業が IFRS 第 8 号「事業セグメント」を適用している場合には、主要な事業活動が資産への投資であるか、それとも顧客へのファイナンスの提供であるかの証拠を提供する場合がある。

- ▶ 報告セグメントが、資産への投資又は顧客へのファイナンスの提供という単一の事業活動で構成される場合、これは、当該報告セグメントの業績は企業の業績の重要な指標であることを示している。そのため、当該報告セグメントの事業活動は企業の主要な事業活動になる〔IFRS 18.B36, IFRS 18.BC97〕。
- ▶ ある事業セグメントが単一の事業活動で構成されている場合、当該事業セグメントの業績が企業の営業業績の重要な指標であるならば、当該事業活動が企業の主要な事業活動である可能性があることを示唆する〔IFRS 18.B36〕。たとえば、報告セグメントが複数の事業セグメントで構成され、事業セグメントのうち 1 つが単一の主要な事業活動を含む場合、企業は、単一の事業セグメントに関係する、その報告セグメントに含まれる事業活動が主要な事業活動になると判断する可能性がある〔IFRS 18.BC97〕。

IFRS 第 18 号は、企業に、報告企業全体にとっての主要な事業活動であるかどうかを評価することを求めている。したがって、連結グループである報告企業とグループ内の子会社である報告企業とで、主要な事業活動に関し異なる結論に至る可能性がある〔IFRS 18.B37〕。その結果、子会社の収益及び費用の分類が連結グループの分類と異なることになる。これにより、連結修正が要求され、追加のコストが発生するかもしれないが、各報告企業(連結、個別又は単体)が主要な事業活動を適切に報告することを担保することになる〔IFRS 18.BC98〕。

持株会社である親会社については同じことが言えるが、子会社の 1 つが顧客にファイナンスを提供しており、したがって連結財務諸表の主要な事業活動と親会社の個別財務諸表の主要な事業活動とが異なる場合がある〔IFRS 18.BC99〕。

企業は、おおむね独立してリターンを生み出す他の資産に主要な事業活動として投資しているかどうかの評価を、個々の資産又は特徴を共有している資産のグループを評価することによって行わなければならない(上記セクション 2.2.2 を参照)。この原則が金融資産のグループに適用される場合、それらのグループは IFRS 第 7 号のクラス別開示に使用される金融商品のクラスに整合していなければならない [IFRS 18.B40]。

上述の評価は、ある一時点で、その時点での事実に基づいて行う。仮にその後、異なる評価結果となった場合、それは当該時点の新たな事実に基づいて評価を行ったということである。そのため、変更は再評価日時点から将来に向けての修正として扱われ、比較対象金額を組み替える必要はない。ただし、利用者に有用な情報を提供するために、当期における評価結果の変更前後における収益及び費用の項目の金額及び分類並びに前期における金額及び分類を開示することが要求される [IFRS 18.B41]。

弊法人のコメント

企業が資産への投資又はファイナンスを提供するという特定の主要な事業活動を有しているかどうかの評価には、特に企業が複数の事業活動を有していると判断される場合において、入手可能な証拠に基づく判断が求められる。

IFRS 第 18 号とそれに付随するガイダンスは、特定の主要な事業活動を識別する閾値は、直観で考えるより高いことを示唆している。たとえば、製造会社は、(IFRS 第 15 号を適用して)顧客との契約に金融要素を識別し、重要性がある金額を金利収益として認識する。しかし、以下の場合を除く多くの場合、それは「主要な」事業活動とはみなされないであろう。

- ▶ 当該企業が、財務活動の成果をモニタリングする、又は外部に業績を説明するために売上総利益に類似する小計を使用している。
また
- ▶ ファイナンス活動が IFRS 第 8 号の報告セグメントを構成する。

3.3.1.A 主要な事業活動に関する開示

特定の主要な事業活動を伴う企業は、利用者が主要な事業活動の評価を理解できるように、次のように一定の開示をしなければならない。[IFRS 18.51]

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 51 企業は、場合によって以下を行う。
- (a) 主要な事業活動として資産に投資している場合には、その旨を開示しなければならない。
 - (b) 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、その旨を開示しなければならない。
 - (c) 主要な事業活動として資産に投資しているかどうか又は顧客にファイナンスを提供しているかどうかの評価について異なる結果を識別している場合(B41 項参照)には、以下を開示しなければならない。
 - (i) 評価結果を変更した旨及び変更日
 - (ii) 当期における変更日の前後における収益及び費用の項目の金額及び分類並びに評価結果の変更により分類が変更された項目についての前期の金額及び分類。ただし、開示することが実務上不可能である場合を除く。実務上不可能であるため企業が当該情報を開示しない場合には、その旨を開示しなければならない。

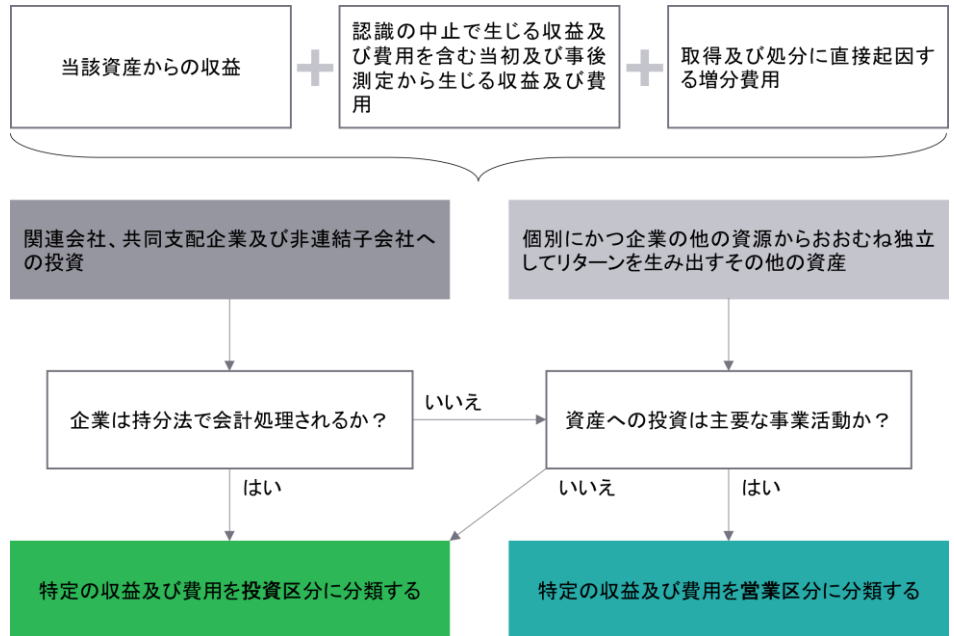
主要な事業活動として企業は資産に投資しているか、それとも顧客にファイナンスを提供しているかを開示する要求事項は、特にデジタル財務報告書において、企業の純損益計算書の構成を財務諸表利用者が理解するのに役立つ。なお、この開示は、IFRS 第 18 号第 116 項(e)の企業の営業活動の性質及びその主要な活動に関する記述とは別個のものである[IFRS 18.BC100]。

企業の主要な事業活動の評価は事実の問題であり、当然、事実は変化することがあり、変化した時点で実施される評価は異なる結論につながるであろう。このような場合、上述のように、企業は評価の変更により生じる収益及び費用を将来に向かって分類し表示するが、変更前の金額は修正再表示されない。このことは必然的にトレンド分析に混乱が生じることになるので、この混乱を緩和するために、開示を行うことが実務上不可能となる場合を除いて、当該変更及び当期及び過年度の両方に関する変更の影響に関する情報を開示する要求事項が導入されている[IFRS 18.BC101, IFRS 18.BC102]。

3.3.2 資産への投資

資産への投資という特定の主要な事業活動を有する企業についての分類に関する要求事項を、IFRS 第 18 号の設例、図 3.1 に基づく下記の図に示している〔IFRS 18.IE Example 3.1〕。

図 3-6: 主要な事業活動として投資を行う企業による分類



投資不動産会社など一定の企業は、資産への投資という主要な事業活動を有している。そのような企業については、賃貸収益や投資不動産の再測定を投資区分に分類すると、営業利益の小計からこれらの項目が除外されることになり、その企業の営業の成果を忠実に表現しないであろう〔IFRS 18.BC145〕。投資不動産会社が保有する投資は通常、個別にかつ企業の他の資源からおおむね独立してリターンを生み出す。したがって IFRS 第 18 号は、資産に投資するという主要な事業活動を有している企業は、(そうでなければ投資区分に分類される)収益及び費用の一定の項目を次のように営業区分に分類する、と定めている〔IFRS 18.55, 18.56, 18.58, IFRS 18.BC104〕。

- ▶ 純損益を通じて公正価値で又は原価で会計処理される関連会社、共同支配企業及び非連結子会社に対する投資からの収益及び費用
- ▶ 個別にかつ企業の他の資源からおおむね独立してリターンを生み出すその他の資産及び
- ▶ 現金及び現金同等物

IFRS 第 18 号が想定する種類の収益及び費用としては、賃貸収益、利息、配当、減価償却、減損損失及びその戻入れ、公正価値損益、資産の認識の中止又は売却目的保有への分類及び再測定から生じる収益及び費用が挙げられる〔IFRS 18.B47〕。

3.3.2.A 持分法を適用して会計処理されることのないその他の企業への投資

持分法で会計処理されることのない関連会社、共同支配企業及び非連結子会社への投資という特定の主要な事業活動を有していると評価される企業は、特定の収益及び費用を以下のように営業区分に分類しなければならない〔IFRS 18.54, 18.55(b), IFRS 18.BC106〕。

- ▶ 資産により生み出される収益(たとえば負債性投資からの金利収益、資本性金融商品からの配当収益)
- ▶ 資産の当初及び事後測定から生じる収益及び費用(たとえば減損損失及び減損損失の戻入れ)
- ▶ 資産の取得及び処分に直接起因する増分費用(たとえば取引コスト及び資産売却コスト) - 上記セクション 3.2.1.B を参照

持分法で会計処理される投資先からの収益及び費用は投資区分に分類しなければならず、したがって、企業は、それらが主要な事業活動を構成するか否かを評価する必要がない〔IFRS 18.55(a), IFRS 18.B38〕。詳細は上記セクション 3.2.1.A を参照されたい。

持分法で会計処理されることのない関連会社及び共同支配企業への投資(すなわち、IFRS 第 9 号に従って純損益を通じて公正価値で会計処理されるか、個別財務諸表において取得原価で会計処理されるそれらへ投資)について、企業は、それらが、個々の資産又は特徴を共有する資産のグループのいずれかにより主要な事業活動を構成するか否かの評価を実施しなければならない。企業が個別財務諸表を作成し、当該評価を実施するために資産のグループを使用することを選択する場合、当該投資を会計処理するために選択した測定基礎に従ってそれらの資産をグループ化しなければならない。すなわち、IFRS 第 9 号に従って原価で計上している投資と純損益を通じて公正価値で測定する投資とを別個にグループ分けしなければならない〔IFRS 18.B38, IFRS 18.B43〕。

当初は明らかではなくても、これらの要求事項は、以下で構成される非連結子会社への投資にも同様に適用される〔IFRS 18.B44〕。

- 1) 個別財務諸表において持分法を用いて会計処理される子会社
- 2) 投資会社が保有し、純損益を通じて公正価値で測定される子会社への投資
又は
- 3) 個別財務諸表において取得原価で会計処理される子会社への投資

3.3.2.B 個別にかつ企業の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

企業が主要な事業活動として、個別にかつ企業の他の資源からおおむね独立してリターン(プラス又はマイナスに関係なく)を生み出す資産に投資している場合、企業は以下を営業区分に分類しなければならない[IFRS 18.53(c), IFRS 18.54, IFRS 18.58, IFRS 18.B45]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 54 第 53 項で識別した資産から生じる収益及び費用のうち企業が投資区分に分類しなければならないものは、以下について純損益計算書に含めた金額で構成される(B47 項参照)。
- (a) 当該資産から創出された収益
 - (b) 当該資産の当初測定及び事後測定(当該資産の認識の中止時を含む)から生じる収益及び費用
 - (c) 当該資産の取得及び処分に直接起因する増分費用(例えば、取引コスト及び当該資産の売却コスト)

たとえば、不動産会社は賃貸収益を営業区分に分類する必要がある。また負債性及び資本性投資なども、個別にかつおおむね独立してリターンを生み出す資産となり得る。主要な事業活動としてそのような資産に投資する場合、企業はそれらの資産からの収益及び費用を営業区分に分類しなければならない[IFRS 18.58]。

個別のおおむね独立したリターンの概念を明確化するために、IFRS 第 18 号は、個別におおむね独立してリターンを生み出すことのない一定の資産の例も紹介している。たとえば、生産プロセスにおける工場や設備は通常、他の資源と合わせてリターンを生み出す。同様に、財又はサービスの供給から生じる債権は個別にリターンを生み出すが、それらは他の資源や資産の使用があって生じる。また、売却目的で保有する処分グループの中の一部の資産は、企業のその他の資源からおおむね独立してリターンを生み出すが、個別にリターンを生み出すという訳ではない。これらの例で生じる収益及び費用は、個別にかつおおむね独立してリターンを生み出す要件を満たさない[IFRS 18.BC142]。

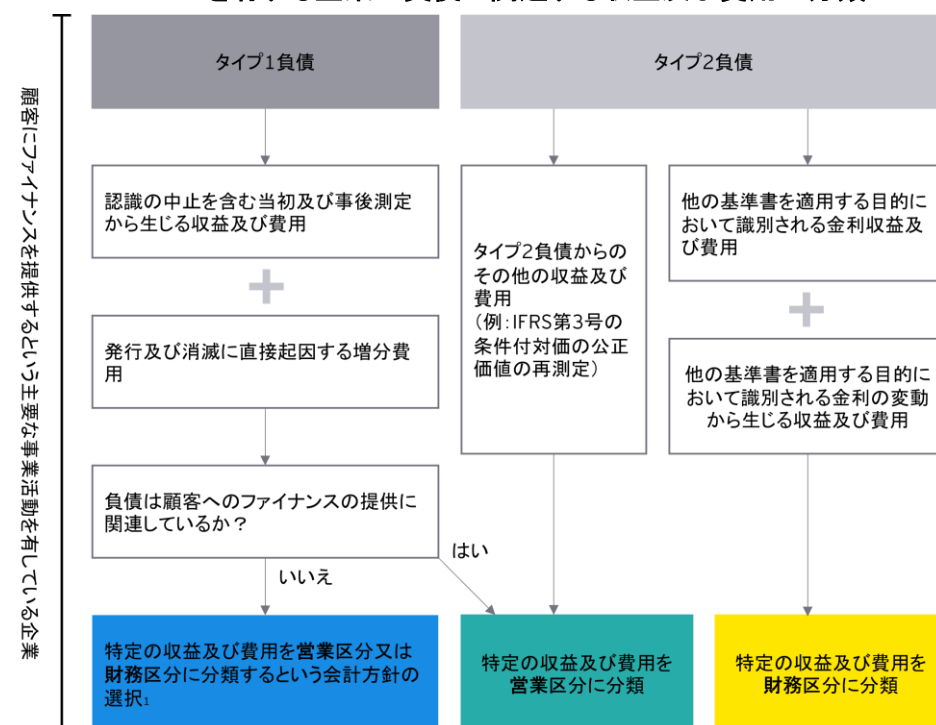
収益及び費用を営業区分に分類するという要求事項は、企業が主要な事業活動として投資している資産にのみ適用される。たとえば、金融資産への投資が、主要な事業活動ではないこともあり、その場合、それらの投資から生じる収益及び費用は投資区分に分類される[IFRS 18.BC146]。

企業が個別にかつ企業の他の資源からおおむね独立してリターンを生み出す金融資産への投資という主要な事業活動を有している場合、企業は、現金及び現金同等物からの収益及び費用を営業区分に分類しなければならない(下記セクション 3.3.4 を参照)[IFRS 18.56(a)]。

3.3.3 顧客にファイナンスを提供

次の図は IFRS 第 18 号の設例の図 3-2 に基づくが、顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有する企業が保有するタイプ 1 及びタイプ 2 の負債(上記 3.2.2 を参照)に関する要求事項を要約している[IFRS 18.IE Figure 3.2]。

図 3-7: 顧客にファイナンスを提供するという特定の主要な事業活動を有する企業の負債に関連する収益及び費用の分類



- 1 会計方針の選択は、現金及び現金同等物から生じた収益及び費用の分類について行う選択と(該当がある場合には)一貫させなければならない(下記セクション 3.3.4 を参照)。
- 2 企業が、顧客へのファイナンスの提供に関連するタイプ 1 負債と関係しない負債を区別することができない場合には、企業はそのような負債のすべてから生じた収益及び費用を営業区分に分類する会計方針を適用しなければならない。

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収益及び費用の分類については具体的な要求事項が存在する。

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収益及び費用の分類については具体的な要求事項が存在する。そうした企業は、顧客へのファイナンスの提供に関連するタイプ 1 負債から生じる収益及び費用は営業区分に分類されることから、タイプ 1 負債(上記セクション 3.2.2.A を参照)のうちいずれの部分も顧客へのファイナンスの提供に関連するかを決定する必要がある[IFRS 18.65(a)(i)]。これは、主要な事業活動から生じる利息収益と当該活動の資金調達のために発生する利息費用との差額は企業の営業業績の重要な指標になるからである[IFRS 18.BC180]。

顧客へのファイナンスの提供に関連しないタイプ 1 負債からの収益及び費用に関し、企業は会計方針の選択を適用して、収益及び負債を営業区分又は財務区分のいずれかに分類する。行った選択は、下記セクション 3.3.4 で解説している、現金及び現金同等物からの収益及び費用の分類について行った選択に整合していなければならない[IFRS 18.65(a)(ii)]。この会計方針の選択が生じるのは、たとえば集中的な財務機能を有する企業など、一定の企業の顧客へのファイナンスの提供に関連する収益と費用を容易に区別することができないからである[IFRS 18.BC181-BC183]。

企業が、顧客へのファイナンスの提供に関連するタイプ 1 負債と関連しないタイプ 1 負債とを区別できない場合、企業は、上記の会計方針の選択を実際に適用して、すべてのそのような負債から生じる収益及び負債を営業区分に分類しなければならない[IFRS 18.66, IFRS 18.BC184]。

顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有する企業は、タイプ 2 負債（上記セクション 3.2.2.B を参照）をそのような主要な事業活動が存在しない企業と同じ方法で処理する。したがって、他の IFRS 会計基準を適用する目的上、金利収益及び金利費用を識別する、又は他の IFRS 会計基準を適用する目的上、金利の変動から収益及び費用が生じる場合には、企業はそれらを財務区分に分類しなければならない[IFRS 18.65(b), IFRS 18.BC187]。収益及び費用が金利収益及び金利費用でない場合、それらは営業区分に分類される[IFRS 18.65(b)(ii)]。

銀行などの金融機関が、リース負債又は確定給付負債に係る利息費用の純額を正味利息収益に分類していても、すべての企業について一致した表示が求められることから、一部の銀行の現在の実務は変わらざるを得ない[IFRS 18.BC188]。

弊法人のコメント

主要な事業活動が顧客へのファイナンスの提供である企業に適用可能な会計方針の選択では、顧客へのファイナンスの提供に係る収益と費用を容易に区別することのできない作成者について実務上の選択肢が提供されるということになる。

ただし、会計方針の選択の適用可能性において実務にばらつきが生じる可能性があり、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがある。

次の例示はこの要求事項の適用の単純な例である。顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有する企業について、幅広い負債から生じる収益と費用の適切な分類を示している。

例示 3-1: 顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有する企業についての分類例

自動車販売会社である A 社は主要な事業活動として、A 社の製品を購入できるように顧客へのファイナンスを提供する。A 社はこの活動に関する売上総利益を、企業全体の業績を反映するためにアナリストへのプレゼンテーションにおいて開示しているという事実が、その証拠になる。A 社は提供するファイナンスの資金を銀行から借り入れ、その後繰延条件で顧客に貸付を行う。

A 社はまた、以下の負債を有する。

- ▶ リース負債(ショールーム関係)
- ▶ 訴訟引当金(訴訟は 3 年後の解決が見込まれるが、IAS 第 37 号に基づいて割り引いた金額には重要性がある)
- ▶ その他の銀行借入金(過年度に行った事業取得に対する資金)
- ▶ 条件付対価に関する負債(事業取得の結果生じた負債、2 年で返済予定)

顧客へのファイナンスの提供に関連する銀行借入金

顧客へのファイナンスの提供に関連する銀行借入金はタイプ 1 負債に分類される(A 社は、現金によりファイナンスを受け、後日、現金により返済するからである)。A 社は顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有しているため、これらの借入金に対して支払われる利息は営業区分に分類される。

リース負債

リース負債はタイプ 2 負債になり(A 社は、これらの取引から現金又は負債の消滅という形式のファイナンスではなく、使用権資産を受領するからである)、A 社は IFRS 第 16 号を適用した結果、リース負債に係る利息費用を計上する。当該費用は財務区分に分類される。

訴訟引当金

訴訟引当金はタイプ 2 負債になる(A 社はこの取引からのファイナンスを受け取ることがないからである)。A 社は IAS 第 37 号に従って引当金を割り引いており、したがって割引の振戻しは財務区分に分類される。

条件付対価

条件付対価はタイプ 2 負債になる(A 社は、取引からファイナンスではなく、資産と負債を受領するからである)。負債の公正価値の再測定が、「金利収益又は金利費用」になることはなく、それが金利の変動から生じることもない。したがって、IFRS 第 18 号第 61 項(すなわち、金利収益及び金利費用及び(又は)金利の変動からの収益及び費用を分類する要求事項)は、関連しない。当該再測定は営業区分に分類される。

事業取得に向けた銀行借入金

事業取得に向けたファイナンスは、顧客へのファイナンスの提供に関係なくタイプ 1 負債になる(A 社は、現金によりファイナンスを受け、後日、現金により返済するからである)。したがって、企業には会計方針の選択が認められ、企業は収益及び費用を営業又は財務のいずれかの区分に分類することができる。

3.3.3.A 財務及び法人所得税前純損益の小計

上記セクション 3.2.1.D で説明しているように、財務及び法人所得税前純損益は、IFRS 第 18 号により導入された 2 番目の小計で、営業損益と投資区分に分類したすべての収益及び費用で構成される。[IFRS 18.71]。その役割は、企業がどのように資金調達を行っているかとは独立して企業の業績の分析を促進し、企業間の比較可能性を改善することにある[IFRS 18.BC148, IFRS 18.BC149]。

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は、会計方針の選択として、顧客へのファイナンスの提供に関連しないタイプ 1 負債(上記 3.3.3 を参照)からのすべての収益及び費用を営業区分に分類する場合には、この小計を表示することが禁止される。つまり、この小計は、資金の調達のためのみに生じる負債からのすべての収益及び費用が営業区分に表示されている場合には容認されない。

しかしながら、これらのケースでは、投資区分の後そして財務区分の前に追加的な小計が、企業の収益及び費用の有用な体系化された要約を提供するのに必要であるかどうかを検討しなければならない。企業が追加的な小計を表示するのであれば、当該小計の名称を、それを正確に記述するものにしなければならない。たとえば、「財務前の純利益」という名称は、営業損益に含まれる財務上の収益及び費用があるため、上述のケースでは誤解を生じることになり、禁止される結果となった[IFRS 18.73, IFRS18.74, IFRS 18.BC189-BC190]。

弊法人のコメント

IFRS 第 18 号は、小計及び合計の名称の決定には正確性を求めているが、有用な体系化された要約に資するという前提で、表示する小計の数に制限を設けていない。企業は、小計に含まれる項目を忠実に表現するために、表示する追加的な小計に関し選択する名称は慎重に検討しなければならない。

3.3.3.B 負債である主契約を含んでいる混合契約

顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有する企業が保有する混合契約については具体的な要求事項が存在し、その分類は組込デリバティブが主契約から分離されるか否かにより決まる〔IFRS 18.B56〕。

組込デリバティブが主契約から分離されない場合

タイプ 1 負債であり、顧客へのファイナンスの提供に関連する混合契約(分離されない)については、顧客へのファイナンスの提供という主要な事業活動を有する企業は、そうした収益及び負債のすべてを営業区分に分類する〔IFRS 18.B56(b), IFRS 18.BC173〕。タイプ 1 負債が顧客へのファイナンスの提供に関連しない場合、企業は会計方針の選択を認められ、収益及び費用を営業区分又は財務区分に分類できる〔IFRS 18.B56(b), IFRS 18.65(a)(ii)〕。

顧客へのファイナンスの提供という主要な事業活動を有していない企業における取扱いと整合的に、タイプ 2 負債になる混合契約(分離されない)については、以下が適用される〔IFRS 18.B56(c)(i)-(iii), IFRS 18.BC173-BC174〕。

- ▶ IFRS 第 9 号の適用により償却原価で測定される混合契約(分離されない)については、負債の当初及び事後測定から生じる収益及び費用は、財務区分に分類されるが、それはタイプ 2 負債からの収益及び費用は営業区分への分類要件を満たさないからである〔IFRS 18.B59, IFRS 18.BC177〕。
- ▶ IFRS 第 17 号が適用される混合保険契約については、保険金融収益及び費用は営業区分に分類される。
- ▶ 他のすべての混合契約については、他の IFRS 会計基準を適用する目的で識別した金利の変動から生じる金利収益と金利費用及び金利変動からの収益と費用は財務区分に分類される。収益と費用が金利収益と金利費用ではない場合、それらは営業区分に分類される。

組込デリバティブが主契約から分離される場合

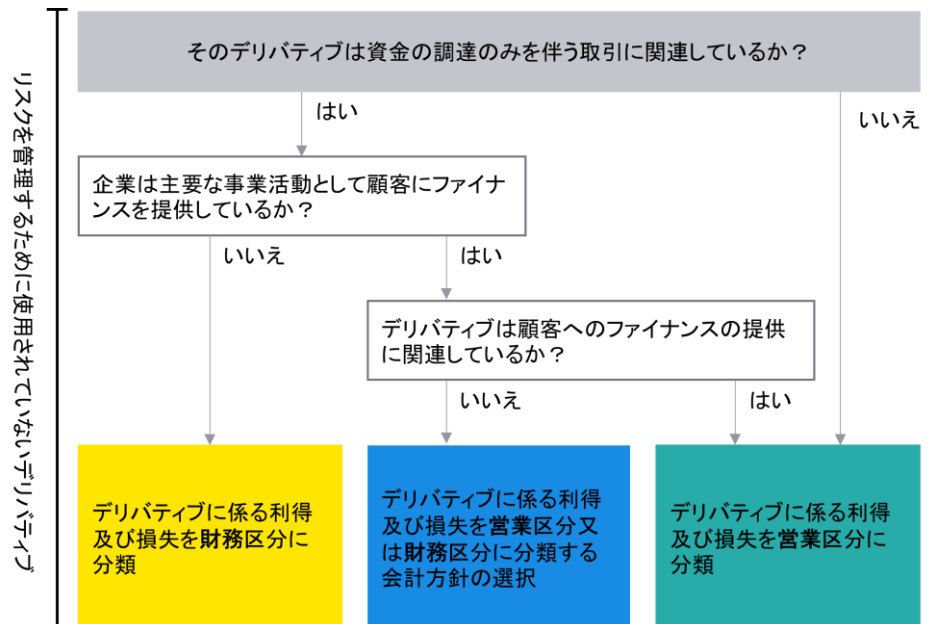
組込デリバティブが分離される場合、主契約である負債から生じる収益及び費用は、混合契約における主契約ではない類似の負債の分類に関する要求事項に従って分類される。顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有する企業はしたがって、分離された主契約である負債がタイプ 1 であるか、タイプ 2 であるかを評価し、上記セクション 3.3.3 のガイダンスに従う〔IFRS 18.B56(a)(i), IFRS 18.BC171〕。

分離した組込デリバティブは、上記 3.2.8 で述べられるように、類似の独立のデリバティブに関する要求事項に従って分類されるが、デリバティブが識別されたリスクを管理するために使用されない場合を除き、次のセクションのガイダンスが適用される〔IFRS 18.B56(a)(ii), IFRS 18.BC171〕。

3.3.3.C 識別されたリスクに対するエクスポージャーを管理するために使用されていないデリバティブに係る利得及び損失

次の図は IFRS 第 18 号の設例の図 5 に基づいているが、識別されたリスクに対するエクスポージャーを管理するために使用されていないデリバティブの分類に関する要求事項を要約している[IFRS 18.IE Figure 5]。

図 3-8: リスクを管理するために使用されていないデリバティブに係る利得及び損失の分類



識別されたリスクを管理するために使用されていないデリバティブの分類は、以下に応じて決まる [IFRS 18.B73]。

- ▶ それらは資金の調達のみを伴う取引に関係している。
- ▶ 企業が顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有しているか否か及び
- ▶ 顧客へのファイナンスの提供にデリバティブ自体が関連しているか否か

企業が主要な事業活動としてファイナンスを顧客に提供する場合、識別されたリスクに対するエクスポージャーを管理するために使用されていないデリバティブからの収益及び費用は次のように分類する。

- ▶ **営業区分**
 - ▶ デリバティブが資金の調達のみを伴う取引に関連しない場合 [IFRS 18.B73(b)]
又は
 - ▶ デリバティブが資金の調達のみを伴う取引に関連する、及びデリバティブ自体が顧客へのファイナンスの提供に関連する場合 [IFRS 18.B59, IFRS 18.B73(a)]
- ▶ **営業区分又は財務区分**
(すなわち、上記セクション 3.3.3 で説明している会計方針の選択)
 - ▶ デリバティブが資金の調達のみを伴う取引に関連するが、デリバティブ自体は顧客へのファイナンスの提供に関連しない場合 [IFRS 18.B59, IFRS 18.B73(a)]

3.3.3.D 認識の中止

負債の認識を中止する場合、企業は、負債を認識するときと同じ分類の要求事項を、認識の中止から生じる収益及び費用の分類に適用しなければならない。したがって、顧客にファイナンスを提供するという主要な事業活動を有する企業は、それがタイプ 1 負債かタイプ 2 負債かを決定する必要があり、上記セクション 3.3.3 のガイダンスを適用する必要がある。たとえば、そうした企業は、顧客へのファイナンスの提供に関連するタイプ 1 融資の期限前償還に係る利得又は損失は営業区分に分類する。ただし、顧客へのファイナンスの提供に関連しないタイプ 1 融資の認識の中止からの収益及び費用は、企業が行った会計方針の選択に従って分類し、それは営業区分又は財務区分のいずれかに分類される〔IFRS 18.B61〕。

3.3.3.F 為替差額

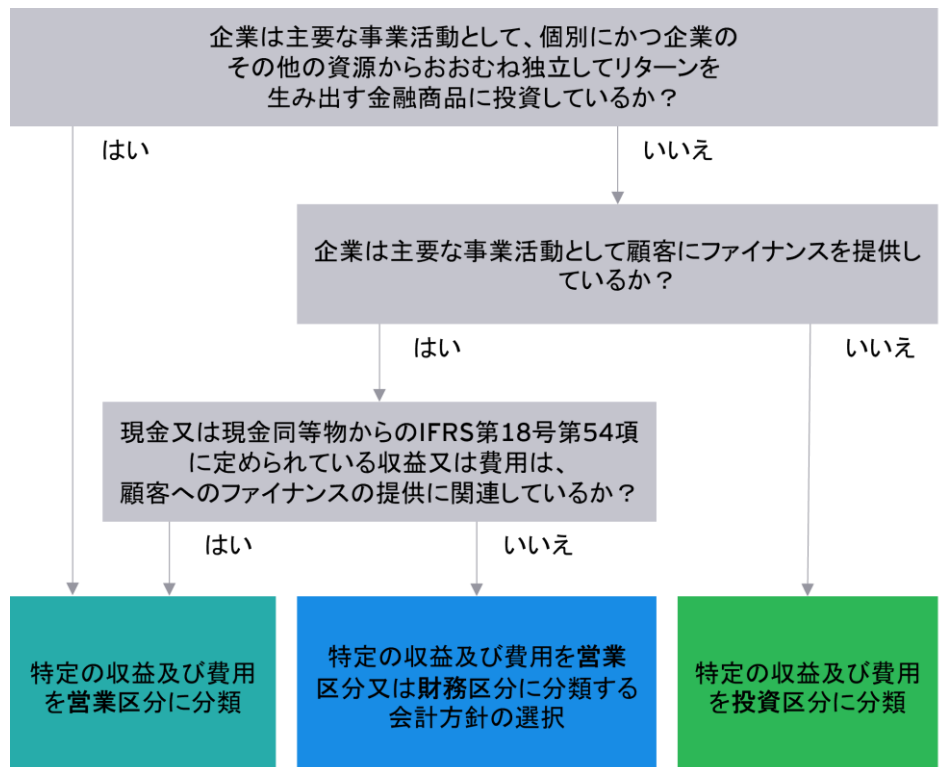
為替差額を分類する基本原則（すなわち、それらは関連する収益及び費用が分類されている区分に従う）は、過大なコスト又は労力に関する免除規定を含み、主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供する企業にも同じように適用される。免除規定が適用される場合、そのような差額はすべて営業区分に分類される〔IFRS 18.B65, IFRS 18.B68, IFRS 18.BC207-BC208〕。たとえば、顧客へのファイナンスの提供に関連する外貨建てのタイプ 1 負債性金融商品から生じる為替差額もまた営業区分に分類される〔IFRS 18.B66〕。

3.3.4 現金及び現金同等物から生じた収益及び費用

IFRS 第 18 号は現金及び現金同等物から生じた収益及び費用は投資区分に分類すると規定していることから、大半の企業は、現金及び現金同等物に主要な事業活動として投資しているかどうかを評価する必要はない〔IFRS 18.53, IFRS 18.B39〕。

ただし、金融資産への投資という特定の主要な事業活動を有している企業又は顧客へのファイナンスの提供という特定の主要な事業活動を有している企業は、その要求事項が異なる。IFRS 第 18 号の設例の図 3.3 に基づく次の図は、様々な分類の順列を定めている〔IFRS 18.IE Figure 3.3〕。

図 3-9: 現金及び現金同等物から生じた収益及び費用の分類



企業が主要な事業活動として、負債性金融商品など個別にかつ企業の他の資源からおおむね独立してリターンを生み出す金融資産に投資する場合、企業は現金及び現金同等物からの収益及び費用を営業区分に分類しなければならない。これには銀行などの金融機関が含まれる[IFRS 18.56(a), IFRS 18.BC138]。

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、現金及び現金同等物が資金の提供に関連する場合(たとえば、規制上の要求事項のために保有している現金)、企業は現金及び現金同等物からの収益及び費用を営業区分に分類する[IFRS 18.56(b)(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、現金及び現金同等物がファイナンスの提供に関連しない場合、企業は会計方針の選択を認められ、現金又は現金同等物から生じる収益及び費用を営業区分又は投資区分に分類する。この選択は、上記セクション 3.3.3 で述べているように、顧客へのファイナンスの提供に関連しない負債から生じる収益及び費用についての類似の会計方針の選択と一貫させなければならない。その結果、主要な事業活動としての顧客へのファイナンスの提供に関連するすべての収益及び費用は常に営業区分に分類され、ファイナンスの提供に関連しない部分に係る収益及び費用の収益及び費用は投資区分に分類される[IFRS 18.56(b)(ii), IFRS 18.65(a)(ii), IFRS 18.BC139-BC141]。

報告企業が顧客へのファイナンスの提供に関連する現金及び現金同等物から生じる収益及び費用と関連しない収益及び費用を区別することができない場合、(実際に上記の会計方針の選択を適用して)すべての現金及び現金同等物からの収益及び費用を営業区分に分類する[IFRS 18.57, IFRS 18.BC141]。

3.3.5 保険契約を発行する企業

保険契約の発行は特定の主要な事業活動にはならないが、IFRS 第 18 号は、持分法の投資先及び保険契約から生じる収益及び費用の分類に関する、保険者向けの具体的なガイダンスを定めている。これらについては以下のサブセクションでさらに詳述している。

弊法人のコメント

保険会社は通常、営業活動の一環で資産への投資を行い、顧客にファイナンスを提供する保険会社も存在する。したがって保険者は、上記 3.3.1 で解説しているように特定の主要な事業活動を有しているか否かを評価しなければならない。

3.3.5.A 持分法投資 IASB は、3.2.1.A で解説しているように、持分法適用投資を営業区分から除外する理由は、特定の主要な事業活動を有する企業にも当てはまると結論づけた[IFRS 18.BC121]。しかしながら、保険契約に連動しているか又は健全性に関する規制上の目的で保有する持分法適用投資から生じた収益及び費用の投資区分への分類について、それらは保険者の営業業績の重要な指標である「正味財務成果」の一部になると考えられることから、いくつかの保険者は一定の懸念を表明した[IFRS 18.BC123]。

IASB は、そのような投資を持分法を用いて会計処理するか又は純損益を通じて公正価値で測定するかによって、表示の「ミスマッチ」が生じる可能性があるが、その問題は広範に及ぶものではない、と強調していた[IFRS 18.BC124, IFRS 18.BC125]。「ミスマッチ」が生じる保険者は、営業利益のすぐ下に持分法適用投資からの収益及び費用に関する科目を表示し、正味財務成果の一部と考えられる当該投資を強調するために収益及び費用の科目を分解する。また、保険者は追加的な小計を表示するか MPM も開示する。これらのオプションで、財務諸表の利用者が、持分法適用投資の正味財務成果への影響を適切に分析できるようになると期待される[IFRS 18.BC127]。

さらに、IASB は、要件を満たす企業が IFRS 第 18 号を初めて適用する際に、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の第 18 項に従って関連会社又は共同支配企業に対する投資の測定についての選択を持つ分法から純損益を通じて公正価値で測定する方法に変更することを認める経過措置を導入した。IAS 第 28 号は、「要件を満たす企業」が何を意味するかを定めている¹² [IFRS 18.BC128, IFRS 18.BC423, IAS 28.18]。

IAS 第 28 号からの抜粋

18 関連会社又は共同支配企業に対する投資が、ベンチャー・キャピタル企業、又はミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及び類似の企業（投資連動保険ファンドを含む）である企業に保有されているか、又は当該企業を通じて間接的に保有されている場合には、企業は当該投資を IFRS 第 9 号に従って純損益を通じて公正価値で測定することを選択できる。投資連動保険ファンドの一例は、企業が直接連動有配当保険契約グループについての基礎となる項目として保有しているファンドである。この選択の目的上、保険契約には、裁量権付有配当投資契約が含まれる。企業は、この選択を各関連会社又は共同支配企業について別個に、当該関連会社又は共同支配企業の当初認識時に行わなければならない（本項で使用されている用語のうち IFRS 第 17 号「保険契約」で定義されている用語については、IFRS 第 17 号参照）。

3.3.5.B 保険契約

財務区分には一定の例外措置が適用される。IFRS 第 17 号の適用で純損益に含まれる保険金融収益及び費用は営業区分に分類しなければならない。そうした収益及び費用は、IFRS 第 17 号の適用範囲となる発行済みの保険契約、保有している再保険契約及び有配当投資契約から生じる。この例外措置はまた、IFRS 第 9 号の適用範囲となる有配当投資契約にも適用される（下記セクション 3.3.6 を参照） [IFRS 18.64(b), IFRS 18.BC196]。

主保険契約と組込デリバティブが分離される場合

この例外措置は混合契約の主契約にも適用され、発行済みの保険契約における主契約である負債と組込デリバティブは別々に会計処理されることになる。したがって、主契約である負債からの収益と費用は、保険者の主要な事業活動に関連するので、営業区分に分類される [IFRS 18.B56, IFRS 18.BC179]。分離された組込デリバティブからの収益及び費用は、類似した独立のデリバティブと同じ方法で会計処理される。上記セクション 3.2.8 を参照されたい。

組込デリバティブが分離されない場合

保険契約における主な負債と組込デリバティブが分離されない場合、単一の保険契約と同じ方法で分類され、混合契約全体から生じる収益と費用は営業区分に分類される [IFRS 18.B56(c)(ii), IFRS 18.BC179]。

12 要件を満たす企業の詳細なガイダンスについては、International GAAP® 2024 第 11 章セクション 3.3 を参照されたい。ey.com/IFRS で閲覧可能

3.3.6 有配当投資契約を発行する企業

財務区分からの除外措置は、IFRS 第 9 号を適用して認識した発行済みの有配当投資契約からの収益及び費用にも適用される。これは、IFRS 第 17 号における裁量権付有配当投資契約の定義を満たさない保険者が発行する有配当投資契約、及び投資企業が発行する有配当投資契約にも適用される[IFRS 18.64(a), IFRS 18.B58]。

本除外措置が存在しないと、IFRS 第 18 号の適用により、当該契約における資産からの収益及び費用が営業区分に分類され(企業が主要な事業活動として資産に投資していると仮定する)、一方で負債からの収益及び費用が財務区分に分類されることになるであろう。ただし、資産のリターンと投資契約負債からの費用の差額は、通常、企業の営業業績の重要な指標になる。したがって、そうした企業は有配当投資契約から生じた負債にかかる収益及び費用を営業区分に分類しなければならない[IFRS 18.BC192-BC194]。

この要求事項は、主要な事業活動として有配当投資契約を発行している企業だけでなく、すべての有配当投資契約を発行している企業に適用されることに留意しなければならない。実際には、そうした企業の大半が主要な事業活動として資産への投資を行っているとは評価すると想定される[IFRS 18.BC195]。

3.4 純損益計算書に表示される項目

IFRS 第 18 号は、純損益計算書に別個に表示される科目を特定している[IFRS 18.75, IFRS 18.76]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 75 企業は純損益計算書において以下に係る科目を表示しなければならない(B77 項参照)。
- (a) 本基準書で要求されている金額、すなわち、
 - (i) 収益((b)(i)及び(c)(i)に示す科目を区分して表示)
 - (ii) 営業費用(第 78 項及び第 82 項(a)で要求される科目を区分して表示)
 - (iii) 持分法を用いて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
 - (iv) 法人所得税費用又は法人所得税収益
 - (v) 非継続事業の合計額に関する単一の金額(IFRS 第 5 号参照)
 - (b) IFRS 第 9 号で要求されている金額、すなわち、
 - (i) 実効金利法を用いて計算した金利収益
 - (ii) IFRS 第 9 号のセクション 5.5 に従って算定した減損損失(減損損失の戻入れ又は減損利得を含む)
 - (iii) 償却原価で測定する金融資産の認識の中止により生じた利得及び損失
 - (iv) 償却原価測定から純損益を通じて公正価値で測定への分類変更日における金融資産の公正価値と従前の償却原価との差額から生じた利得又は損失
 - (v) その他の包括利益を通じて公正価値で測定から純損益を通じて公正価値で測定への分類変更日における、過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失の累計額のうち純損益に振り替えるもの

- (c) IFRS 第 17 号で要求されている金額、すなわち、
 - (i) 保険収益
 - (ii) IFRS 第 17 号の範囲に含まれる発行した契約から生じた保険サービス費用
 - (iii) 保有している再保険契約から生じた収益又は費用
 - (iv) IFRS 第 17 号の範囲に含まれる発行した契約から生じた保険金融収益又は費用
 - (v) 保有している再保険契約から生じた金融収益又は金融費用

76 企業は、純損益計算書において(第 47 項に記述したすべての区分の外で)当報告期間の純損益の以下に帰属する配分を表示しなければならない。

- (a) 非支配持分
- (b) 親会社の所有者

企業は IFRS 第 18 号第 75 項に列挙された科目を表示しなければならないが、その科目が、有用な体系化された要約を提供するという役割を純損益計算書が果たすために必要でない場合はその限りではない[IFRS 18.BC238]。有用な体系化された要約を提供するのに不必要という理由で科目が省略される場合、当該項目が重要性がある情報を提供する場合には、それを注記に開示する[IFRS 18.BC237]。全体の基本財務諸表における要求される科目と有用な体系化された要約との相互関連性の詳細は上記セクション 2.1 を参照されたい。

IFRS 第 18 号は 3 つの合計及び小計を純損益計算書に表示することを求めているが、その意図は有用な体系化された要約の表示に資することにある[IFRS 18.69]。

- (a) 営業損益、すなわち、営業区分に分類したすべての収益及び費用で構成される(上記セクション 3.2.3.A を参照)
- (b) 財務及び法人所得税前純損益、すなわち、営業損益と投資区分に分類したすべての収益及び費用で構成される(上記セクション 3.2.1.D 及びセクション 3.3.3.A を参照)
- (c) 純損益、すなわち、純損益計算書に含められた収益から費用を控除した合計額であり、したがって、純損益計算書におけるすべての区分に分類されたすべての収益及び費用で構成される[IFRS 18.72]。

純損益計算書に当該区分が導入されることで、企業は、要求される科目を複数の区分に表示する必要が生じる可能性がある。たとえば、減損損失は財及びサービスに係る債権だけでなく金融資産にも生じる。特定の主要な事業活動が存在しない企業が認識するそうした減損は、それぞれ営業区分及び投資区分に分類される[IFRS 18.B77]。この要求事項は、各科目を単一の区分に表示することを求める代替方法と比べて比較可能性及び理解可能性を高めることが意図される。IFRS 第 18 号は、1 つ以上の区分に分類される科目を、当該項目の特徴を忠実に表現する方法で記述することを求めている(たとえば、上記の例の「営業債権残高に関する予想信用損失」及び「その他の金融資産に係る予想信用損失」)[IFRS 18.BC239]。

IFRS第18号は3つの合計と小計を純損益計算書に表示することを求めている。

- (a) 営業損益
- (b) 財務及び法人所得税前純損益
- (c) 純損益

企業は判断を用いて、有用な体系化された要約を提供する役割を果たすために純損益計算書に追加の科目を表示すべきか、それとも項目を注記に開示すべきかを決定する[IFRS 18.77]。企業の判断は、問題となる項目の特徴が類似しているか、又は異質なのかの評価に基づく。IFRS 第 18 号は、その判断の適用の方法に関するガイダンスを提供し、検討すべき種類の特徴を次のように定めている[IFRS 18.B78]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

B78	<p>...</p> <p>このような特徴には、以下のものが含まれる。</p> <p>(a) 性質(第 80 項参照)</p> <p>(b) 企業の事業活動の中での機能(第 81 項参照)</p> <p>(c) 持続性(収益又は費用の項目の頻度や経常的なのか非経常的なのかを含む)</p> <p>(d) 測定基礎</p> <p>(e) 測定の不確実性若しくは結果の不確実性(又はある項目に関連したその他のリスク)</p> <p>(f) 規模</p> <p>(g) 地域又は規制環境</p> <p>(h) 税金への影響(例えば、収益又は費用の項目に異なる税率が適用される場合)</p> <p>(i) 当該収益又は費用は、取引又は事象の当初認識時に生じるものか、当該取引又は事象に関する見積りのその後の変更から生じるものか</p>
-----	---

IFRS 第 18 号は、有用な体系化された要約を提供するために、純損益計算書での表示が必要であるか又は重要性がある情報を提供するために注記での開示が必要である可能性がある、特徴が異なっている収益及び費用のリストを提供しており、有用である[IFRS 18.B79]。

- ▶ 棚卸資産の評価減、及びその戻入れ
- ▶ 有形固定資産に関する減損損失、及びその戻入れ
- ▶ 企業の活動のリストラクチャリングからの収益及び費用ならびにリストラクチャリング引当金の戻入れ
- ▶ 有形固定資産項目の処分からの収益及び費用
- ▶ 投資の処分から生じた収益及び費用:
- ▶ 訴訟の解決から生じた収益及び費用
- ▶ 引当金の戻入れ
- ▶ 上記の項目に含まれない経常的でない収益及び費用

集約及び分解の原則は上記セクション 2.2.1 で詳述している。

3.4.1 財務区分における科目の表示

純損益計算書に表示される科目は IAS 第 1 号に定められる科目が引き継がれているが、2 つの変更点が存在する。科目「金融費用」が削除され、「営業費用」が含まれている〔IFRS 18.BC236〕。科目としての「金融費用」は削除されているが、企業は上記セクション 3.2.2 で解説している要求事項を適用し、すなわち財務区分における関連性のある科目を決定するにあたり以下を検討する〔IFRS 18.BC242〕。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- BC242 IASB は、財務区分に分類した費用についての科目を IFRS 第 18 号の第 75 項に追加しないことも決定した。しかし、企業は財務区分に分類した項目を基本財務諸表の役割を考慮して表示することが要求される。これは「金融費用」についての科目を表示するという IAS 第 1 号の要求を置き換えるものである。IFRS 第 18 号の要求事項を適用するにあたり、企業は以下を財務区分に分類する。
- (a) 資金の調達のみを伴う取引から生じる負債の当初測定及び事後測定から生じる収益及び費用
 - (b) 資金の調達のみを伴う取引から生じる負債の発行及び消滅に直接起因する増分費用
 - (c) 利息費用並びに資金の調達のみを伴う取引から生じるものではない負債の金利変動から生じた収益及び費用(ただし、企業がそのような収益及び費用を IFRS 会計基準における他の要求事項を適用する目的で識別している場合のみ)

企業は、財務区分に分類される金額に区別があるかどうか、またどのような区別があるかを決定するために判断を用いる(上記セクション 3.2.2 を参照)。これにより、表示が有用な体系化された要約を提供するか否かが決まる。企業が単一の科目の表示が適切であると判断する場合、もたらされる情報に重要性がある場合、それらの費用に関する分解情報を注記に開示しなければならない〔IFRS 18.BC243〕。

3.4.2 営業区分に分類した費用の表示及び開示

有用な体系化された要約を提供するという原則が、純損益計算書の営業区分における科目の分類及び表示に関する要求事項に反映されている〔IFRS 18.BC246〕。企業は、次の特徴のうち一方又は両方を使用しなければならない〔IFRS 18.78〕。

- ▶ 費用の性質 - 下記セクション 3.4.2.A を参照
- ▶ 企業内での費用の機能 - 下記セクション 3.4.2.B を参照

費用を性質及び(又は)機能に基づいて分類及び表示することは、情報の有用性を改善する。性質別表示により個々の内訳の分析が可能となり、一方、機能別表示により、いくつかの業績指標の計算を可能とする。しかし、企業によってはその両方の混合表示が最も有用な体系化された要約を提供する場合がある(下記セクション 3.4.2.D を参照)〔IFRS 18.BC247〕。

費用は、報告期間ごとに継続的に分類及び表示される。ただし下記の IFRS 第 18 号第 30 項に定められる条件に該当する場合を除く〔IFRS 18.30, IFRS 18.B83〕。

IFRS 第 18 号からの抜粋*(EY 仮訳)

- 30 企業は、財務諸表上の項目の表示、開示及び分類を、ある報告期間から次の報告期間へと維持しなければならない。ただし、次のいずれかの場合を除く。
- (a) 企業の事業の性質の著しい変化又は財務諸表の見直しの結果、他の表示、開示又は分類の方が、IAS 第 8 号「財務諸表の作成基礎」における会計方針の選択及び適用の要件との関係でより適切となることが明らかな場合 (B12 項参照)
 - (b) ある IFRS 会計基準が表示、開示又は分類の変更を要求している場合

* IAS 第 8 号への結果的な改訂が発効した時点で IAS 第 8 号の改訂後の内容をより適切に反映するために、その表題が「財務諸表の作成の基礎」に変更される。

たとえば、ある期間に性質別の科目として表示されていたのれんの減損は、上記の要求事項に該当する場合を除き、その後の期間においてもそのように表示しなければならない。その後の期間において費用がゼロであっても、それにより分類及び表示の変更とはならない〔IFRS 18.B83〕。

3.4.2.A 性質別費用の表示

上述のとおり、企業は、営業費用をその性質に応じて表示することを選択できる(以下「性質別費用」)。性質別に表示される費用は、企業の活動を達成するために費消された経済的資源の性質に関連する営業費用に関する情報を提供する。そうした費用が、それらの資源の費消に関連した活動に言及することはない。性質別費用としては以下が挙げられる〔IFRS 18.80〕。

- ▶ 原材料費
- ▶ 従業員給付費用
- ▶ 減価償却費及び償却費

ある期間に表示される又は開示される性質別費用の金額は、当該期間に費用として認識した金額である必要はない。というのも、特定の金額は資産の帳簿価額の一部に資産計上されており、したがって将来の期間に費用として認識されることになるからである。この一般的な例としては、製品と仕掛品の棚卸資産の変動に関する項目の表示が挙げられる。企業が当期に費用として認識した金額ではない金額を表示する場合には、影響を受けている資産の帳簿価額の変動についての追加の科目が表示される〔IFRS 18.B84, IFRS 18.BC269〕。

3.4.2.B 機能別費用の表示

企業は、費消された資源が関連している活動に応じて営業費用を配分し集約できる。つまり、これは機能別分類になる。売上原価がその例で、通常、売上原価は、原材料費、従業員給付費用、減価償却費又は償却費など企業の生産活動又は収益創出活動に関連する費用を合算する。「機能」は IFRS 会計基準においてはそれ以上に定義されていないが、それは長い間存在する概念で幅広く理解されていると考えられる〔IFRS 18.BC253〕。

機能別表示を採用することで、同じ性質の経済的資源に関する費用がいくつかの機能別科目に配分されることになる。たとえば、従業員給付は売上原価及び研究開発費に配分される場合があるが、一方、複数の異なる性質の経済的資源に配分される費用が単一の機能別科目に含まれる可能性がある[IFRS 18.81, IFRS 18.BC254]。

IAS 第 1 号の従前の要求事項に基づき、企業が少なくとも 1 つ又は複数の営業費用の科目を機能別に表示し、それらの機能に売上原価の機能が含まれる場合、企業は以下を要求される[IFRS 18.82, IFRS 18.BC255]。

- ▶ 売上原価の科目を別個に表示し、その場合、IAS 第 2 号「棚卸資産」の第 38 項に記述している棚卸資産費用の合計額を含める必要がある。
- ▶ 機能別の各科目に含めた費用の性質の定性的な記述を開示する。

IASB は、実務において、一部の企業は従前には棚卸資産費用の一部の内訳項目を除外しており、IAS 第 2 号に記述される棚卸資産費用を含めることは、売上原価に含まれる費用の不統一を減少させるのに役立つ、と結論付けた。¹³IASB は、これにより売上原価の科目を表示している企業間の比較可能性が改善すると考えている。各科目に含まれる費用の性質を定性的に記述することで、各科目の内訳の理解が高まると期待される[IFRS 18.BC257-BC258]。

弊法人のコメント

現在の実務と同様に、売上原価の範囲は IFRS 第 18 号の下でも判断が必要になることには変わりがなく、企業はたとえば、出荷及び配送事務に係るコストを分類する場合には事実及び状況を検討する必要がある。

機能別科目は本来、経済環境の変化に異なる反応をする性質別の費用項目を集約したものになる。利用者が将来の営業費用をより適切に予測できるように、純損益計算書の営業区分に 1 つ又は複数の機能別科目を表示する企業に関する追加的な開示の要求事項が存在する。そうした企業は以下を単一の注記に開示しなければならない[IFRS 18.83, IFRS 18.BC259-BC260]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- 83 機能別に分類した費用で構成される 1 つ又は複数の科目を純損益計算書の営業区分に表示する企業は、単一の注記において以下も開示しなければならない。
- (a) 以下のそれぞれの合計額
- (i) 減価償却 (IAS 第 16 号「有形固定資産」の第 73 項 (e)(vii)、IAS 第 40 号「投資不動産」の第 79 項(d)(iv)及び IFRS 第 16 号「リース」の第 53 項(a)で開示が要求されている金額で構成される)
 - (ii) 償却 (IAS 第 38 号「無形資産」の第 118 項(e)(vi)で開示が要求されている金額で構成される)
 - (iii) 従業員給付 (企業が IAS 第 19 号「従業員給付」を適用して認識した従業員給付に係る金額及び企業が IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」を適用して認識した従業員から受領したサービスに係る金額で構成される)
 - (iv) 減損損失及び減損損失の戻入れ (IAS 第 36 号「資産の減損」の第 126 項(a)及び第 126 項(b)で開示が要求されている金額で構成される)

13 売上原価に特定の項目を含めることに関する詳細は、International GAAP® 2024 第 27 章セクション 10.3 質問 10-8 を参照されたい。ey.com/IFRS で閲覧可能

- (v) 棚卸資産の評価減及び評価減の戻入れ(IAS 第 2 号「棚卸資産」の第 36 項(e)及び第 36 項(f)で開示が要求されている金額で構成される)
- (b) (a)の(i)から(v)に列挙した合計額のそれぞれについて、
 - (i) 営業区分における各科目に関連する金額(B84 項参照)
 - (ii) 営業区分の外の科目のうち当該合計額に関連する金額を含んでいる科目の一覧表

当該要求事項は上記の抜粋に列挙される 5 つの性質別費用に限定される。これは、有用な情報を提供することになる営業費用に関する分解した情報を提供するためのコスト効率のよい解決策となることが意図されている〔IFRS 18.BC265〕。利用者は通常、営業費用に関する情報を一緒に分析するので、当該開示は単一の注記に含められる〔IFRS 18.BC268〕。

この要求事項は、IFRS 第 18 号 41 項の重要性がある情報を提供するために項目を分解するという要求事項と矛盾するようと思われるかもしれない(上記セクション 2.2.1 を参照)。これは、分解したときに個別に重要性がある、機能別科目に上記に列挙されていないその他の性質別項目が存在し得ることを意味する。IFRS 第 18 号には、これらのその他の項目の開示を免除する措置が定められている。この免除措置の適用の基準値は存在せず、したがってこの免除措置はすべての状況に適用される。免除措置がなければ、企業は、機能別科目に含まれるすべての重要性がある性質別費用に関する詳細を開示しなければならないようになっていたであろうし、それはコストと便益のバランスを崩すことになるであろう〔IFRS 18.BC272, BC275〕。

また、IFRS 第 18 号は、IFRS 会計基準が特に注記に開示しなければならないとしている性質別費用に関する免除措置も定めている。そうした費用について、純損益計算書の営業区分に表示される各機能別科目に含まれる費用の金額について分解された情報は、上記の抜粋に列挙される 5 つの性質別項目に限られる〔IFRS 18.84, IFRS 18.BC259〕。上記に認められる免除措置にも拘わらず、企業は、その他の IFRS 会計基準に含まれるそれらの費用に関する具体的な開示の要求事項の適用を免除されることはない〔IFRS 18.85〕。

ある期間に開示される性質別費用の金額は、当期に費用として認識される金額と同じである必要はない。というのは、一定の金額は資産の帳簿価額の一部として資産計上され、したがって将来の期間に費用として認識されることになるからである。そうした金額に関する要求事項については上記セクション 3.4.2.A を参照されたい。

企業が上記の抜粋に記述される 5 つの性質別項目に関し所定の開示を行い、当期に費用として認識されている金額ではない金額を開示する場合、その事実について、関連する資産を特定して定性的な説明を提供する〔IFRS 18.B84, IFRS 18.BC271〕。

弊法人のコメント

実務上、企業は、5つの項目の要求事項により、システムに機能を追加しなければならない可能性がある。IAS第1号第104項及び現在の実務では、減価償却費、償却費及び従業員給付費の性質の開示が求められるが、IFRS第18号の要求事項では具体的に識別された費用が追加されている。重要なことは、IFRS第18号は、性質別費用が含まれる機能別項目を特定する要求事項を追加していることである。

3.4.2.C どれの表示が最も有用な体系化された要約を提供するかを評価する

個別の科目にはその特徴を基に集約した費用のみを含むことができる。すなわち、単一の科目には機能又は性質のどちらかに従って集約した費用のみを含めることができるが、営業区分全体としては混合表示が容認される[IFRS 18.79]。

どれの表示が最も有用な体系化された要約を提供するかを決定するにあたり、企業は以下を検討しなければならない。

- ▶ どれの科目が、企業の収益性の主要な構成要素又は決定要因に関する最も有用な情報を提供するか
- ▶ どれの科目が、事業が管理されている方法及び企業の内部の報告を最も綿密に表すか
- ▶ 比較可能性を向上させる標準的な業界実務
- ▶ 表示される科目が当該各機能の忠実な表現を提供しなくなる程度まで、特定の費用の各機能への配分が恣意的となるかどうか

特定の費用の配分が恣意的であり、各機能の忠実な表現が失われる場合、企業は費用を性質別に分類しなければならない[IFRS 18.B80]。

これらを考慮した結果、企業が営業活動を行う業界により異なる表示になる可能性がある。たとえば、小売業界の収益性の決定要因をみると、売上原価の機能が、収益との間に直接的な結びつきがあることから、収益性の決定要因になる可能性がある。これは、サービス業界とは対照的である。サービス業界では、従業員給付などの一定の費用の性質に関する情報は、これらの費用が収益性の決定要因であることから、より関連性が高い場合がある[IFRS 18.B80]。

同様に、経営者が内部で報告する方法を考慮することで、異なる表示になる可能性がある。よって、機能別に管理されている製造業の企業は、機能別に表示される内部報告を備えている可能性が高く、一方、顧客へのファイナンスの提供など単一の支配的な機能を有している企業は内部目的においては費用の性質別報告を使用する可能性がある。いずれの場合も、費用の最も有用な体系化された要約に関する企業の評価に影響を及ぼす可能性がある[IFRS 18.B80]。

上述のとおり、企業は最も有用な体系化された要約を提供する集約のレベルを検討しなければならない。企業は、人的資源、情報技術、法律及び会計など一定の活動は、管理的活動において費消される特徴を共有しているとする可能性がある。よって、企業は、「管理費」という名称の科目が目的に適合する情報を提供すると判断する場合がある。同じ企業であっても、販売活動で費消される資源に関する費用が発生し、これらの費用は、すべて販売活動に関係するので、管理費に集約される費用とは異なる特徴を有する、と判断する場合がある。こうした理由から、有用な体系化された要約を表示するという目標を達成するために、企業は「販売費」については別個の科目を表示する可能性がある[IFRS 18.B85]。

3.4.2.D 混合表示

上記のサブセクションにおける要因を検討した結果、企業は、混合表示、すなわち一部の費用を機能別に分類しその他の費用を性質別に分類することで最も有用な体系化された要約が提供されると結論付ける可能性がある。異なる種類の主要な事業活動を有している企業又は機能への配分が恣意的になる特別な費用などが、これに該当すると考えられる〔IFRS 18.B81〕。

IFRS 第 18 号を開発する際のアウトリーチ段階で、混合表示を容認する概念については様々なフィードバックが混在しており、一部の利用者は混合表示が比較可能性に影響を及ぼすと主張し、その一方で特に企業が 2 つの種類の主要な事業活動を有している場合には混合表示は有用な情報の表示を促進すると主張する利用者もいた。混合表示はまた、のれんの減損など一定の種類の費用の恣意的な配分を回避し、財務業績、たとえば減損損失の理解に役立つ特徴を有する一定の費用の別個の表示を容認する。IASB は、状況によっては混合表示が最も有用な体系化された要約を提供するとして、最初のグループの利用者の懸念を払拭するために、下記の適用指針を追加した〔IFRS 18.BC250, BC251〕。

企業が上述の混合表示を採用する場合、企業は利用者がいずれの費用がそれぞれの科目に含まれているかを明確に識別できるようにする方法で科目の名称を決める。たとえば、一部の従業員給付が売上原価に含まれ、その他が性質別科目に含まれる場合、性質別科目は、すべての従業員給付が含まれているわけではないということを明確に示すものでなければならない(たとえば、「売上原価に含めたもの以外の従業員給付」)〔IFRS 18.B82〕。

3.4.3 非支配持分に帰属する純損益の表示

IFRS 第 18 号は、「非支配持分に帰属する純損益」及び「親会社の所有者に帰属する純損益」は財務業績の計算書に表示すると規定している。つまり、それらは、収益又は費用の項目としてではなく、純損益の配分として表示される〔IFRS 18.76, IFRS 18.BCZ244〕。

4 経営者が定義した業績指標

4.1 新しい要求事項の概要

IFRS 第 18 号は、経営者が定義した業績指標(MPM)の概念を導入し、MPM を「企業の財務業績の一側面についての経営者の見方を財務諸表利用者に伝えるために、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収益及び費用の小計」と定義している(下記セクション 4.2 を参照)。IFRS 第 18 号では、IFRS 第 18 号を含む IFRS 会計基準に規定される小計は MPM ではないと明示的に述べている。IFRS 第 18 号 118 項ではまた、MPM ではない小計として、「売上総利益(売上原価を控除後の収益)及び類似の小計」などを挙げている(下記セクション 4.2.4 を参照) [IFRS 18.BC328]。

現在、多くの企業が財務業績に関するコミュニケーションにおいて代替的な業績指標を使用している。しかし、IASB は意図的に MPM の定義を収益及び費用の小計に限定した。したがって、IFRS 会計基準で規定されている合計又は小計を調整した指標(「調整後損益」など)は MPM であるが、収益及び費用の合計又は小計ではない他の指標(フリー・キャッシュ・フローや顧客維持率)は MPM ではない [IFRS 18.BC331]。これらの指標の透明性を高めるために、IFRS 第 18 号は、企業にすべての MPM を財務諸表の単一の注記において開示することを要求している [IFRS 18.BC369]。IFRS 第 18 号は、以下を含む、複数の注記事項を列挙している(下記セクション 4.3 を参照)。

- ▶ 指標はどのように計算されているか
- ▶ どのように有用な情報を提供するか
- ▶ もっとも比較可能性が高い IFRS 第 18 号又はその他の基準書で規定されている小計との調整表

新しい要求事項の開発に際しては、MPM に関する情報は、経営者が企業の財務業績をどのように見ているか、企業の財務業績の持続性及びどのように事業が管理されているかに関する洞察を提供するため、有用であることが財務諸表利用者により指摘されていた。しかし、通常これらの指標は財務諸表外で伝達されるため、情報の質に対する懸念も示されていた [IFRS 18.BC325]。IASB は、MPM が有用な企業固有の情報を提供することができること、また、これらの指標を財務諸表に含めることで国や地域に関わらず MPM は同じ開示要求事項に従い提供されるという考え方を受け入れた [IFRS 18.BC326]。

弊法人のコメント

MPM に関する開示が要求されることにより、MPM が財務諸表に含められ、また監査対象とあることで、財務諸表利用者にとって MPM の透明性が高まることになる。

開示が義務付けられることにより、MPM の注目度が高まり、規制当局の監視が強化される可能性もある。

4.2 目的及び範囲

IFRS 第 18 号は MPM について次のような定義を定めている [IFRS 1.D8B, IFRS 18 Appendix A]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

付録 A

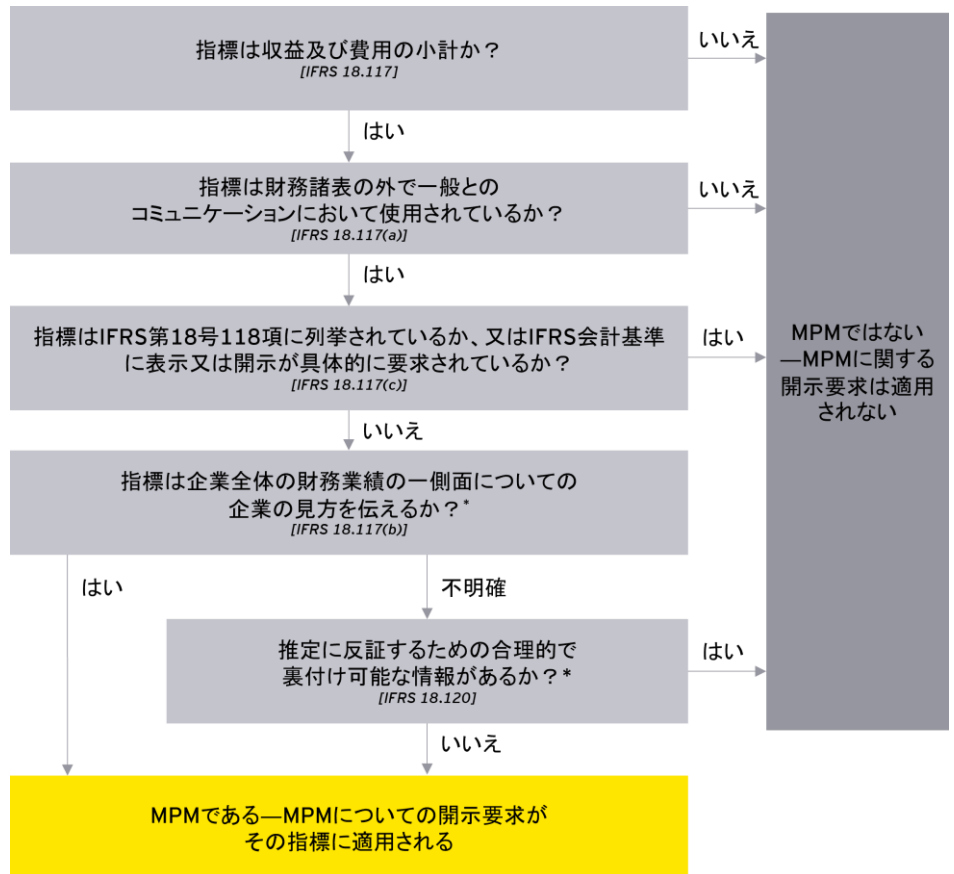
用語の定義

経営者が定義した業績指標 (management-defined performance measures)	<p>収益及び費用の小計のうち次に該当するもの</p> <p>(a) 企業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している。</p> <p>(b) 企業が企業全体の財務業績の一側面についての経営者の見方を財務諸表利用者に伝えるために使用している。かつ、</p> <p>(c) IFRS 第 18 号の第 118 項に列挙されておらず、IFRS 会計基準によって表示又は開示が具体的に要求されていない。</p>
---	--

この定義における概念は、以下のサブセクションでそれぞれに解説している。

次の図は IFRS 第 18 号の設例における図 6 に基づくものであるが、企業がどのように MPM を識別するか、その概要を示している [IFRS 18.IE Example 6]。

図 4-1: MPM の識別



* 一般とのコミュニケーションで使用された収益及び費用の小計は経営者の見解を伝えるという反証可能な推定が存在する(下記セクション 4.2.3.C を参照)。

4.2.1 収益及び費用の小計

IFRS 第 18 号は MPM の定義を意図的に収益及び費用の小計に制限している [IFRS 18.BC331]。意図的に定義を狭くすることで、IASB スタッフのプレゼンテーションに基づく以下の図に例示されるように、MPM がその他の業績指標(たとえば、代替的業績指標)の部分集合になる。¹⁴

図 4-2: MPM と他の業績指標の比較

業績指標			
財務業績		非財務業績指標(例)	
収益及び費用の小計		収益及び費用の小計ではない他の指標(例)	非財務業績指標(例)
MPM(例)	IFRSで定義/特定(例)	収益及び費用の小計ではない他の指標(例)	非財務業績指標(例)
<ul style="list-style-type: none"> 調整後当期純利益/損失 調整後営業利益 調整後EBITDA 	<ul style="list-style-type: none"> 営業利益 減価償却、償却及び減損前の営業利益 	<ul style="list-style-type: none"> フリー・キャッシュ・フロー 自己資本利益率 純有利子負債 調整後収益 	<ul style="list-style-type: none"> 定期購読件数 顧客満足度 店舗面積

MPM の定義は、それは収益と費用の小計でなければならないことから、次の指標は、収益と費用の小計ではないので、MPM にはならない [IFRS 18.B116]。

- (a) 収益のみ又は費用のみの小計、たとえば、修正後収益単独の測定値
- (b) 資産、負債、資本又はこれらの要素を組み合わせた指標、たとえば、流動営業用資産純額
- (c) 財務比率、たとえば、資産利益率ただし、財務比率の分子又は分母は MPM になり得る(下記を参照)
- (d) 流動性又はキャッシュ・フローの指標、たとえば、フリーキャッシュ・フロー
- (e) 非財務業績指標、たとえば、顧客満足度

MPM の定義を満たす収益及び費用の小計は、MPM であることをもって、わざわざ純損益計算書に表示する必要はない [IFRS 18.B118]。たとえば、企業は、同じ小計を損益計算書に含めずに財務諸表外に調整後営業利益を表示するかもしれない。その場合、この小計はその他の MPM の定義のその他の構成要素を満たしていれば、開示が要求される MPM になり得る。

財務比率は収益及び費用の小計ではないので、MPM になることはない。ただし、財務比率の分子又は分母が、比率の一部ではなければ MPM の定義を満たす収益及び費用の小計を表す場合、MPM となる可能性がある。たとえば、1 株当たりの調整後利益は収益及び費用の小計ではないが、分子である「調整後利益」は MPM になり得る。MPM の開示要求事項は、このような MPM に該当する分子又は分母に適用される [IFRS 18.B117]。

企業は損益計算書を一般とのコミュニケーション(たとえば、利用者向けプレゼンテーション)に再現するかもしれない。IASB は、複製された損益計算書に IFRS 第 18 号第 118 項に列挙されていない又は IFRS 会計基準(下記 4.2.4 を参照)に具体的に規定されていない項目が含まれている場合(下記セクション 4.2.4 を参照)、その小計は、企業が推定を反証する場合を除き(下記セクション 4.2.3.C を参照)、当該小計は MPM の定義を満たすことになると示唆している [IFRS 18.BC354]。

14 [IASB スタッフ・ペーパー AP1](#), プロジェクト: 基本財務諸表, トピック: IFRS 第 18 号の序説 財務諸表における表示及び開示、新興経済国グループ会議、2023 年 10 月 IFRS 財団ウェブサイト で閲覧可能

企業に MPM が存在しない、1 つしか存在しない、または複数存在する場合がある。たとえば、IFRS 会計基準に定められる合計及び小計のみを利用者に財務業績を伝達する企業が、MPM を有していないことがある[IFRS 18.B113]。

弊法人のコメント

多くの企業が、資本市場とのコミュニケーションにおいて、財務諸表の枠外で代替的業績指標を用いている。IFRS 第 18 号で定義されている MPM は、代替的業績指標の一部に過ぎないため、企業は MPM に該当しない代替的業績指標を財務諸表に含めることが適切かどうかを慎重に検討する必要がある。

さらに、新たな開示要求事項を考慮すると、多くの企業は、外部の財務諸表利用者や資本市場とのコミュニケーションで現在使用している MPM を含む代替的業績指標の目的や目的適合性を見直す機会になるかもしれない。

4.2.2 「一般とのコミュニケーション」の意味

企業が財務諸表外で一般とのコミュニケーションにおいて小計を使用する場合にのみ、その小計は MPM の定義を満たす。一般とのコミュニケーションには以下が含まれる[IFRS 18.B119]。

- ▶ 経営者による説明
- ▶ プレス・リリース
- ▶ 投資者向けプレゼンテーション

ただし、MPM を定義上、一般とのコミュニケーションには以下は含まれない。

- ▶ 口頭でのコミュニケーション
- ▶ 口頭でのコミュニケーションの原稿
- ▶ ソーシャル・メディアへの投稿

IASB は、IFRS 第 18 号の開発中に一部の利害関係者はこれらの種類のコミュニケーションを監視するのは最も困難であるとの懸念を表明しており、それに対処するためにこれらの形式のコミュニケーションを除外することを決定した。IASB は、「一般とのコミュニケーション」の範囲からこれらを取り除くことは、これらの形式のコミュニケーションを探る必要性が無くなり、当該要求事項を適用する際のコストが低減されることを見込んでいる[IFRS 18.BC336]。

IASB は、非公開企業が一般とのコミュニケーションを行う可能性が低いため、特定の要求事項を定めることを検討していた。しかし、当該要求事項は、企業が公開企業であろうと非公開企業であるかにかかわらず、財務諸表外の利用者に伝達される指標に対する透明性及び規律を提供することを意図していると結論付けた。したがって、MPM に関する要求事項は IFRS 会計基準を適用するすべての企業に適用され、非公開企業が MPM の定義に該当する小計を伝達する場合には、当該企業は MPM に関する要求事項に従うことになる。当然、企業が財務業績指標を財務諸表外で伝達していない場合、MPM の要求事項が適用されることはなく、追加的な開示が求められることはない[IFRS 18.BC342]。

MPMを定義する目的においては、一般とのコミュニケーションでは口頭でのコミュニケーション、口頭でのコミュニケーションの書き起こし及びソーシャル・メディアへの投稿が除外されている。

IASB は、IFRS 第 18 号の開発中に一部の利害関係者が提示した質問に対し、MPM の要求事項は、財務諸表が対象としている期間と同じ期間の業績に対するものであると述べている〔IFRS 18.BC337〕。この点を明確にするために、IASB は IFRS 第 18 号において、MPM は財務諸表の期間と同じ報告期間に対するものであることを定めることにした。具体的には以下の通りである〔IFRS 18.B120〕。

- (a) 期中財務諸表に関係するが、年次財務諸表には関係しない小計は、期中財務諸表のみに関係する MPM になる。
- (b) 年次財務諸表に関係するが、期中財務諸表には関係しない小計は、年次財務諸表のみに関係する MPM になる。

弊法人のコメント

MPM に関する開示は期中財務諸表においても求められるが(下記セクション 5.4 を参照)、MPM とみなされる小計は、期中財務諸表と年次財務諸表で異なる可能性がある。

企業は一般的に財務諸表の公表が承認される前又は同日に、プレス・リリースなどの一般とのコミュニケーションを公表するが、一部の一般とのコミュニケーション(例:投資家向けプレゼンテーション)は、財務諸表の公表が承認されてはじめて入手可能になる。IASB は、財務諸表の公表が承認された後に業績指標を含む一般とのコミュニケーションを定期的に公表する企業は、当期の MPM を識別するときに、過去の期間の一般とのコミュニケーションに含めた指標の考慮を要求することとした〔IFRS 18.B121, IFRS 18.BC339〕。

ただし、企業は、MPM として過去の期間に識別された指標が当報告期間に公表する一般とのコミュニケーションに含められない証拠がある場合には、当該指標を MPM として含める必要はない。ある MPM が過年度の財務諸表で開示されているが、当期の報告期間については MPM として識別されない場合、IFRS 第 18 号 124 項の MPM の変更又は中止に関する開示要求が適用される(下記セクション 4.3.5 を参照)〔IFRS 18.B122, IFRS 18.BC340〕。

4.2.3 経営者の見解

IASB が MPM の定義に「企業の財務業績の一側面についての経営者の見方」という概念を含めることにしたのは、企業の業績についての経営者の見方に関する情報を財務諸表利用者が利用できるようにすることが MPM の要求事項を開発する理由であったからである。したがって、「**経営者が定義した業績指標**」は、企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見方を伝える指標に限定される〔IFRS 18.BC343〕。

4.2.3.A 経営者の見解と経営者の成果の比較

経営者の成果を伝達することではなく、企業の財務業績の一側面を伝達することが、MPM の焦点である。その結果、経営者の成果を測定するためにのみ使用される小計(たとえば、経営者の報酬のために内部で使用されるが、企業の財務業績の一側面に関する経営者の見方を伝達するために外部に向けて使用されることのない指標)は、MPM の定義を満たさないことになるであろう〔IFRS 18.BC344〕。しかし、企業の財務業績の一側面に関する経営者の見方を外部に伝達するために使用される指標が、経営者の成果を評価する目的で使用される場合があり、この 2 つは重複する可能性がある。

4.2.3.B 全体としての企業

MPM の定義を満たすためには、指標は、**全体としての企業**の財務業績の一側面に関する経営者の見方を財務諸表利用者に伝えるものでなければならない。たとえば、全体としての企業の財務業績の一側面に関する情報を伝えることのない報告セグメント(IFRS 第 8 号に従って開示される)に関する収益及び費用の小計は MPM の定義を満たさない[IFRS 18.B114]。

しかし、報告セグメントに関する収益及び費用の小計が、全体としての企業の財務業績の一側面に関する情報を提供し、MPM の定義を満たす場合もある。たとえば、報告セグメントが企業の単一の主要な事業活動を含んでおり、当該セグメントに関する収益及び費用の小計が損益計算書に表示されている場合である[IFRS 18.B115]。

弊法人のコメント

MPM の定義は企業全体を対象しており、企業又はグループの一部ではなく、企業レベル(個別又は単独の財務諸表)もしくはグループレベル(連結財務諸表)が焦点になる。したがって、一般とのコミュニケーションにおいて、上場子会社が使用している指標が、子会社レベルで MPM の定義を満たしても、それが連結グループレベルでは必ずしも MPM の定義を満たすことにはならない。

4.2.3.C 反証可能な推定

IFRS 第 18 号は、企業の一般とのコミュニケーションで財務諸表外において使用される収益及び費用の小計は、企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を利用者に伝達するという**反証可能な推定**を含んでいる[IFRS 18.119]。

企業は、合理的かつ裏付け可能な情報を用いて、以下を実証できる場合にのみこの推定に反証できることができる(すなわち、小計は企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を伝達していないと主張する)[IFRS 18.120, IFRS 18.B124]。

- (1) 小計は企業全体の財務業績に関する経営者の見解を伝達しない及び
- (2) 企業の一般とのコミュニケーションに小計を用いる理由が企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を伝達する以外に存在する

IASB は、企業の財務業績の一側面に関する経営者の見解を利用者に伝達する目的で、企業が一般とのコミュニケーションに収益及び費用の小計を含めると想定することは合理的であると考えている。そうではない場合には、合理的かつ裏付け可能な情報が推定に反証するために求められる[IFRS 18.BC349]。

反証可能な推定は、小計を構成する収益及び費用の個々の項目ではなく、小計に適用される。したがって、企業は小計内の収益又は費用の個々の項目が経営者の見解を表さないことを示唆するとして当該推定に反証することはできない[IFRS 18.B130]。

推定に反証することが適切となる指標の種類を特定する代わりに、IASB は、小計が企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を伝えるという推定の反証を裏付ける合理的かつ裏付け可能な情報の例を提供している[IFRS 18.B125, IFRS 18.BC351]。

- (i) 小計が目立つことなく伝えられている
- (ii) 小計は、企業の財務業績の評価又はモニタリングをするために内部で使用されていない。

これらの例のそれぞれについて、下記でより詳しく説明している。

IFRS第18号は、企業の一般とのコミュニケーションで財務諸表外で使用される収益及び費用の小計は、企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を利用者に伝達するという**反証可能な推定**を含んでいる。

IFRS 第 18 号は、企業が経営者の見解を伝達する以外に一般とのコミュニケーションで小計を使用する理由を有していることを示唆する「合理的かつ裏付可能な情報」の例も含めている[IFRS 18.B129]。

- (a) 法律又は規制により小計を一般とのコミュニケーションに含めることが要求されている。
- (b) 小計が、他の会計フレームワーク(すなわち、IFRS 会計基準以外)に従って作成された財務諸表に関する業績を伝える。
- (c) 小計が、外部者からの要請により一般とのコミュニケーションに使用されている。
- (d) 財務業績以外の情報を伝達するために小計が使用されている。

実際、企業は規制上の要求の結果、又は投資者の要請に基づき指標を一般とのコミュニケーションに含めることが多い(上記(a)及び(c)の例)。しかし、これらの指標は、当初は規制上の理由や投資者の要請で含まれていたとしても、経営者の見解も伝達する場合もあり、その場合には当該推定は反証されない[IFRS 18.BC351]。

その他の 2 つの例は一般的ではない可能性が高い。通常、収益及び費用の小計は財務指標として使用され(上記(d)の例)、また他の会計フレームワークで計算された指標(上記(b)の例)は規制上義務付けられる又は投資者の要請に従って提供される可能性が高いからである。

(i) 小計が目立つことなく伝えられる

小計が目立つことなく伝達されるかどうかは、特定の状況に基づく事実の問題であり、判断が求められる。IFRS 第 18 号の適用指針は、この判断において考慮すべきいくつかの要素を定めている[IFRS 18.B126]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

B126 企業がある小計を目立たせずに伝えているかどうかは、例えば、次のようないくつかの要因に基づく判断の問題である。

- (a) 当該小計への言及の程度 — 言及が少数であることは目立たせ方の不足を示唆し、言及が多数であることは目立たせていることを示唆する。
- (b) 当該小計に関する又はそれに依拠したコメント又は分析の内容、例えば、
 - (i) 当該小計を、経営者の見方を伝えるものではない情報であり、一部の財務諸表利用者からの頻繁な要望に対応して提供しているのみであるとしている記述は、目立たせ方の不足を示唆する。
 - (ii) 当該小計を、企業の財務業績についての経営者の分析及び説明を裏付けるため及び当該小計の期間ごとの変動の説明を示すために使用していることは、目立たせていることを示唆する。
 - (iii) 当該小計を、競合他社の小計又は業界ベンチマークと比較していることは、目立たせていることを示唆する。

(ii) 小計が内部で使用されない

経営者が企業全体の業績の一側面を評価する又はそれをモニタリングするために小計を使用することは、小計が企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を伝えることを示唆するものである。しかし、MPM の定義では、それは財務諸表外の一般とのコミュニケーションで使用することが求められ、それを一般とのコミュニケーションに含めることなく、経営者が小計を内部でのみ使用する場合、その小計は MPM の定義を満たさないことになる[IFRS 18.B127]。

企業はまた、経営者が企業の財務業績を内部で評価する又はモニタリングするために、一般とのコミュニケーションに含まれる小計を調整する場合がある。その場合、企業の外部向けの一般とのコミュニケーションに含まれる小計が、内部で使用される小計に十分に類似しているか否かを評価するために判断が求められる。小計が類似すればするほど、企業の一般とのコミュニケーションに使用される小計は、企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を利用者に伝える可能性がより高くなる[IFRS 18.B128]。

4.2.3.D 一般とのコミュニケーションの変更

企業は、企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を利用者に伝えるために小計を使用するかどうかを変更する場合があります。その結果、小計が MPM になる、又は MPM でなくなる可能性がある。たとえば、当初は企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見解を伝えることがなかった特定の小計が、時間の経過と共に、企業の財務業績を評価又はモニタリングするために、又は一般とのコミュニケーションにおいて規制で義務付けられる以上に解説や説明を拡充し始め、結果、当該指標が MPM の定義を満たすことになる場合があります。

前期には MPM として識別されていなかった指標が MPM になるか、又は以前 MPM として識別されていた指標が MPM でなくなるかどうかを識別するには判断が求められる[IFRS 18.B131]。

MPM になる、又は MPM でなくなるという変更については所定の開示を行わなければならない(下記セクション 4.3.5 を参照)。

4.2.4 MPM にならない小計

小計の中には IFRS 会計基準では要求されておらず、また定義もされていないが、企業の財務諸表で一般的に使用されており、利用者により十分に理解されているものもある(たとえば、売上総利益)。IASB は、それらの指標の目的及び IFRS 会計基準で定義されている合計又は小計との関係はよく理解されているか、または財務業績の計算書における表示から通常は明らかであることから、それらの指標について経営者が定義した業績指標として開示を提供することは有用な情報を提供しないであろうと考えている。したがって、IFRS 第 18 号はそうした小計の一覧を第 118 項に定め、それらの小計を MPM の定義から特に除外している[IFRS 18.118, IFRS 18.BC362]。

- (a) 売上総利益(売上原価控除後の収益)及び類似の小計
- (b) 減価償却、償却及び IAS 第 36 号「資産の減損」の範囲内に含まれる減損損失前の営業損益
- (c) 営業損益並びに持分法を用いて会計処理されるすべての投資からの収益及び費用
- (d) 顧客へのファイナンスの提供に関係しない負債からの収益及び費用を営業区分に表示する会計方針の選択(上記セクション 3.3.3 を参照)を適用する企業については、営業損益並びに投資区分に分類したすべての収益及び費用で構成される小計
- (e) 法人所得税前純損益
- (f) 継続事業からの純損益

減価償却、償却及びIAS第36号「資産の減損」の範囲内に含まれる減損損失前の営業損益はMPMの定義から除外される。

IASB はまた、IFRS 会計基準で特に定められる小計も MPM の定義から除外することにした〔IFRS 18.117〕。これらの小計はすでに IFRS 会計基準に規定されており、それらは、定義上、「経営者が定義した」ものではない。そうした小計には IFRS 第 18 号に規定される小計も含まれる（上記セクション 3.4 を参照）〔IFRS 18.69〕。

- ▶ 営業損益
- ▶ 財務及び法人所得税前純損益
- ▶ 純損益

上述のとおり、売上総利益に類似する小計は MPM ではない。小計は、ある種の収益とその収益を生み出すために発生した直接関係する費用との差額を表す場合には売上総利益に類似する。IFRS 第 18 号はすべてを網羅する訳ではない小計の例を提供している〔IFRS 18.B123〕。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

B123 第 118 項(a)に従って、売上総利益に類似する小計は、経営者が定義した業績指標ではない。小計が、ある種類の収益と当該収益を創出する際に発生する直接関連する費用との差額を表している場合は、売上総利益に類似している。例には次のものが含まれる。

- (a) 正味利息収益
- (b) 正味報酬及び手数料収益
- (c) 保険サービス損益
- (d) 正味の財務成果（投資収益から保険金融収益及び費用を差し引いたもの）
- (e) 正味賃貸収益

IASB はその審議の中で、「利息、税金、減価償却及び償却前の利益(EBITDA)」を定義することを検討したが、最終的には定義しないこととした。IASB は、EBITDA は最も一般的に使用される代替的な業績指標の 1 つであるが、他方、それは一部の業界（銀行や保険）では使用されておらず、様々な分析の出発点として役に立つ以外、EBITDA が何を表すかに関する実務上のコンセンサスが得られていないことに留意した〔IFRS 18.BC363〕。

IASB は、EBTDA 指標は MPM の定義を満たす可能性があることを認め、「減価償却、償却及び IAS 第 36 号が適用される減損損失前の営業利益」として計算される指標は、実務で現在使用されている EBITDA 指標の多くに類似した情報を提供すると結論付けた。しかし、IASB は、これは、「営業損益」は現在理解されている「利息及び税金前の利益」と同じであると示唆するであろうが、常にそうなる訳ではないことから、この小計を「EBITDA」として記述しないことにした。たとえば、IFRS 第 18 号では、「営業利益」は、投資区分に分類される収益及び費用を除外しているため、一部の利害関係者が現在「利益」であると考えられる収益が除外されている可能性がある〔IFRS 18.BC365〕。ただし、たとえば、投資区分に含めなければならない収益及び費用が存在しないことから、企業の利益のすべてが営業利益に含まれる場合には、「EBTDA」という名称は対応する指標の正確な記述になり得る。そのような場合、IFRS 第 18 号は、企業が「減価償却費、償却費及び IAS 第 36 号の範囲内の減損損失前の営業利益」の名称を「EBITDA」と表示することを妨げるものではない〔IFRS 18.BC366〕。

IASB は、仮に企業が「減価償却費、償却費及び IAS 第 36 号の範囲内の減損損失前の営業利益」の小計を表示した場合、MPM の開示によって要求される追加的な情報のコストはその便益を上回ると考えている。したがって、IASB は、この小計を MPM の定義から除外することを決定した〔IFRS 18.BC364〕。

4.3 MPM の開示

4.3.1 目的

IFRS 第 18 号は MPM の開示について以下の目的を含めている[IFRS 18.121]。

IFRS 第 18 号からの抜粋(EY 仮訳)

- | | |
|-----|--|
| 121 | 経営者が定義した業績指標についての開示の目的は、財務諸表利用者による以下の理解に資するための情報を企業が提供することである。 |
| (a) | 経営者の見解において、経営者が定義した業績指標が伝える財務業績の側面 |
| (b) | 経営者が定義した業績指標は、IFRS 会計基準で定義されている指標と比較してどのようであるか |

IASB は、MPM の目的と限界を明確に述べることで MPM の透明性が向上すると結論付けた。MPM は、利用者にとって何が有用であるのかに関する経営者の判断を反映するので、その判断に関する十分な情報は、利用者が MPM により提供される情報及び企業の財務業績の側面を忠実にどのように表現しているかを理解するために求められる[IFRS 18.BC377]。

4.3.2 開示すべき情報

IFRS 第 18 号は、企業に、すべての MPM に関する情報を財務諸表の単一の注記に開示することを要求し、この注記に MPM は経営者の見解を提供するもので他の企業の MPM との比較が可能になるものでないという説明をこの注記に含めることを要求している。

IFRS 第 18 号は、各 MPM は、明瞭かつ理解可能な方法で名称を付け記述しなければならないと規定しており、特に企業に、MPM のそれぞれについて以下の開示を行うことを要求している[IFRS 18.123]。

- (a) 経営者がなぜ MPM が企業の財務業績に関する有用な情報を提供すると考えているか、その理由の説明を含む、経営者が考える MPM が伝える企業の財務業績面の記述
- (b) MPM がどのように計算されているか
- (c) IFRS 第 18 号第 118 項に列挙される小計(すなわち、IFRS 会計基準には規定されていない、又は定義されていないが企業により一般的に使用されており利用者が十分に理解している小計)又は IFRS 会計基準に特に定められる合計又は小計のうち最も直接的に比較可能になるものの中の 1 つに対する調整表(上記セクション 4.2.4 を参照)
- (d) 上記(c)に定められる調整表に開示される調整を要する項目のそれぞれに関する法人所得税及び非支配持分への影響
- (e) 企業は上記(d)に定められる法人所得税をどのように算定したかの記述

すべての MPM 開示について比較情報も求められる[IFRS 18.31]。

実務上不可能な場合を除いて、MPM の変更は説明する必要がある、比較情報はそれらの変更を反映するために修正再表示しなければならない(下記セクション 4.3.5 を参照)。

これらの各要求事項は、下記でそれぞれについてより詳しく説明している。

IFRS第18号は、各MPMは明瞭かつ理解可能な方法で名称を付け記述しなければならないと規定している。

MPMの使用に関する経営者の説明

企業は、MPMに関する注記に、MPMは企業全体の財務業績の側面に関する経営者の見解を提供しており、類似する名称又は記述を有する他の企業が提供する指標と必ずしも比較可能にはならない、という説明を盛り込まなければならない。[IFRS 18.122]。

IASBはMPMが有用な情報を提供するという事に同意しつつも、これらの指標は定義から分かるように、企業固有のものであり、必ずしも企業間で比較可能となる訳ではなく[IFRS 18.BC326]、企業がMPMの目的及び限界を明確に述べることでMPMの透明性が向上するとしている[IFRS 18.BC377]。

MPMの名称

企業は、利用者に誤解を与えることのない明瞭かつ理解可能な方法でMPMの名称を付け記述しなければならない[IFRS 18.123]。この要求事項を満たすためには、企業は、収益又は費用のうちどの項目が特定の小計に含まれ、どの項目が除外されているかを利用者が理解できる情報を開示する必要がある。

IFRS第18号は、企業に、以下を実施することでIFRS第18号の集約及び分解に関する指針に従ってその特徴を忠実に表現する方法でMPMに名称を付け記述することにより、この要求事項を拡充させている(上記2.2.を参照)[IFRS 18.B135]。

- (a) その特定の小計の特徴を表す方法で指標に名称を付ける(たとえば、企業が非経常的と識別したすべての費用を除く小計についてのみ「非経常的費用前の営業利益」という名称を用いる)。
- (b) 記述に用いている用語のうち、伝えようとしている財務業績の側面を理解するのに必要な用語の意味を説明する(たとえば、企業が「非経常的費用」をどのように定義しているかを説明する)。

MPMの計算が、財務業績の計算書における項目について会計方針と異なる場合、企業はその旨を説明し、MPMに使用した計算を開示しなければならない。さらに、またMPMの計算がIFRS会計基準に容認される、又は規定される会計方針と異なる場合、企業はその旨を説明し、必要な場合には、MPMの計算に使用した用語の意味を説明しなければならない(上記(b)を参照)[IFRS 18.B134]。

4.3.3 調整表

IFRS第18号は、企業に、IFRS第18号第118項に列挙されている小計又はIFRS会計基準に具体的に定められる合計若しくは小計のうち最も直接的に比較可能なものと各MPMの調整表を提供することを要求している(上記4.2.4を参照)[IFRS 18.123(c)]。たとえば、注記に「調整後の営業損益」のMPMを開示する企業は、IFRS第18号に従って当該指標と営業損益との調整表を示さなければならない[IFRS 18.B136]。

IASBは、利用者が以下を行う上で役立つ重要な情報を提供するために調整表を要求することとした[IFRS 18.BC378]。

- ▶ MPMがIFRS会計基準に規定する合計又は小計にどのように関係しているかを理解する
- ▶ MPMは他の企業が提供する類似の指標とどのように比較されるかを理解する
- ▶ 指標について独自の調整を行うか否かを判断する

企業は規定される水準の詳細を決定するために、通常集約及び分解の原則を、調整を要する項目に適用する[IFRS 18.B136]。

各調整を要する項目について、企業は以下を開示しなければならない
[IFRS 18.B137]。

(a) 調整を要する項目を構成する金額を含む財務業績の計算書に表示される科目

(b) 項目が

(i) どのように計算されるか、

(ii) MPM が有用な情報を提供するのにどのように資するかの記事(下記を参照)

IASB は、IFRS 第 18 号を開発する間に実施したフィールドワークから、調整表により提供される情報は、調整表の様式及び含まれる詳細は金額のいずれでも変わる可能性があるということが示唆され、上記(a)の開示を要求することを決定した。IASB は、調整を要する項目と財務業績の計算書に表示される関係科目を結び付けることは、IFRS 第 18 号第 118 項に列挙される小計又は IFRS 会計基準に具体的に規定される合計若しくは小計のうち最も直接的に比較可能なものの 1 つと MPM との関係を利用者が理解するのに役立つと判断した[IFRS 18.BC380]。

上記(b)の開示は、以下を説明するために必要となる場合に各調整を要する項目について求められる(上記セクション 4.3.2 を参照)。

(1) 企業の財務業績のどの側面が MPM によって伝えられるか、及び経営者がなぜ MPM は企業の財務業績に関する有用な情報を提供すると考えているか、その理由

(2) MPM はどのように計算されるか

1 つ以上の調整を要する項目が存在し、それぞれの項目が異なる基準で計算されている又は異なる方法で有用な情報の提供に資する場合などが考えられる。たとえば、企業は費用の複数の項目を MPM から除外するが、一部は経営者の統制が及ばないという理由で除外され、またそれらは非経常的であるとの理由で除外される。そうした場合に MPM がどのように有用な情報を提供するかを説明するために、どの項目がどの種類の調整の原因になったのかを開示する必要がある[IFRS 18.B138]。

逆に言えば、単一の説明で 1 つ以上の項目に、またすべての調整を要する項目に集合的に当てはまる場合があるということである。たとえば、企業は、企業に固有となる「非経常的」を適用して、収益又は費用の複数の項目を除外して MPM を計算している可能性がある。その場合、上記(b)の要求事項は、企業の「非経常的」の定義を含めすべての調整を要する項目に当てはまる単一の説明(すなわち、どの項目を非経常的と考えるのか及びその理由)により充足されるであろう[IFRS 18.B139]。

IFRS 第 18 号は、企業が MPM を IFRS 第 18 号第 118 項に列挙される合計又は小計に調整することを容認している。これは、企業が財務業績の計算書に合計又は小計を表示しない場合でも容認される。

その場合、MPM の IFRS 第 18 号第 118 項に列挙される合計又は小計への調整表に加えて、企業は、[IFRS 18.B140]

(1) IFRS 第 18 号第 118 項に列挙される合計又は小計と財務業績の計算書に表示し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なければならない。

(2) IFRS 第 18 号第 118 項に列挙される合計又は小計と財務業績の計算書に実際に表示している最も直接的に比較可能な合計又は小計の間の調整を要する項目について法人所得税及び非支配持分への影響を開示することは求められない。

IASB は、調整表の最も適切な様式は MPM により決まると考えており、調整表に関する具体的な様式(たとえば、財務業績の計算書に表示されている科目を調整する欄としての調整項目を付した表)を規定していない[IFRS 18.BC382]。

IFRS第18号は、企業がMPMをIFRS第18号第118項に列挙される合計又は小計に調整することを容認している。これは、企業が財務業績の計算書に合計又は小計を表示しない場合でも容認される。

4.3.3.A 法人所得税及び非支配持分への影響

企業は、IFRS 第 18 号第 118 項に列挙される小計又は IFRS 会計基準に具体的に規定される合計若しくは小計のうち最も直接的に比較可能なものと MPM との調整表に開示される各項目について、法人所得税及び非支配持分への影響を開示しなければならない¹⁵ [IFRS 18.B141]。IASB は、それぞれの調整を要する項目についてこの開示を求めることを決定した。分析において考慮したいと考える調整のみを基づいて、調整後の 1 株当たり利益の指標を計算するため必要な情報を、利用者に提供するからである [IFRS 18.BC385]。

簡略化されたアプローチ

IFRS 第 18 号の開発の間に、一部の作成者がそれぞれの調整を要する項目について税効果を開示することは、IAS 第 12 号に従って計算する場合には、複雑でコストがかかるのではないかと懸念を表明していた。一方、利用者は、それぞれの調整を要する項目の税効果に関するハイレベルな情報は彼らのニーズを満たすと指摘した。したがって、IASB は、作成者のコストを和らげるために、調整を要する項目の税効果を計算するための簡略化されたアプローチを容認する決定をした [IFRS 18.BC386]。この簡略化されたアプローチでは、企業は、関連する課税法域において当該取引に適用される法定税率法人所得税を計算することで、それぞれの調整を要する項目の所得税効果を算定する [IFRS 18.B141]。

代替のアプローチ

また、IFRS 第 18 号は、企業が当該取引について以下に基づいて法人所得税を計算することも容認している [IFRS 18.B141]。

- ▶ 関連する課税法域における企業の当期税金及び繰延税金の合理的な比例配分に基づく計算
- ▶ 当該状況においてより適切な配分を達成するという前提での別の方法の使用

IASB は、税効果計算の方法を制限することは、その状況における最善の可能性のある情報を提供する企業の判断を制限することになり、提供される情報の有用性を損なうことになるので、税効果の計算に代替のアプローチを使用することも容認することとした。このアプローチは、その他の包括利益への法人所得税の影響を算定するための IAS 第 12 号第 63 項に定められるアプローチに類似している¹⁵ [IFRS 18.BC387]。

IFRS 第 18 号第 123 項(e) は、企業に、開示する調整を要する項目について上述の法人所得税をどのように計算したかを開示することを求めている [IFRS 18.123(e)]。企業が調整を要する項目の法人所得税を計算するために複数の方法を用いる場合、企業は、それぞれの調整を要する項目について税金への影響をどのように算定したかを開示しなければならない [IFRS 18.B142]。

4.3.3.B 調整表の例

下記の例示は、IFRS 第 18 号の設例に含まれる例を基に、XYG グループの MPM に関する開示を説明している [IFRS 18.IE8]。簡潔にするために、例示には記載していないが、比較情報はすべての MPM の開示に求められる [IFRS 18.31]。

この例示の目的において、XYZ Group は以下を行っていると仮定する。

- (a) 調整後の営業利益は、XYZ Group の営業利益に関する経営者の見解を提供するものであり、その他の企業が提供する類似の名称又は記述を共有する指標と必ずしも比較可能になる訳ではないと述べる説明を開示している (上記セクション 4.3.2 を参照)。

¹⁵ International GAAP® 2024 第 28 章を参照 [ey.com/IFRS](https://www.iasb.org/IFRS) で閲覧可能

- (b) 将来の数事業年度について発生しないと見込んでいる収益又は費用の非経常的項目について営業利益を調整していることを説明することで、明瞭かつ理解可能な方法でMPMの名称を決め記述している(上記セクション4.3.2を参照)。
- (c) MPMが伝える財務業績の側面の記述を含めている。企業は、調整後の営業利益は、XYZ Groupの基礎的な収益性の趨勢を理解するのに役立つ情報を提供するという理由で、財務業績に関する有用な情報を提供すると経営者は考えていると説明している(上記セクション4.3.2を参照)。
- (d) 具体的な調整を要する項目を説明することでどのように調整後の営業利益を計算しているかを説明し、調整を要する項目と財務諸表の関連する注記を相互参照し、MPMに関する注記にリストラクチャリング費用の詳細な説明を提供している(上記セクション4.3.3を参照)。
- (e) 営業利益と調整後の営業利益の間の調整表、すなわち、XYZ Groupの純損益計算書に表示されている最も直接的に比較可能な小計への調整表を提供している(上記セクション4.3.3を参照)。
- (f) それぞれの調整を要する項目について、法人所得税への影響、非支配持分に対する影響及びXYZの純損益計算書の各項目に関連する金額を含めている(上記セクション4.3.3.Aを参照)。
- (g) 法人所得税への影響をどのように算定したかの記述を含めている(上記セクション4.3.3.Aを参照)。

例示 4-1: MPM に関する注記

XYZ Groupの経営者が定義した業績指標

XYZ Groupは経営者が定義した業績指標で調整した営業利益をパブリック・コミュニケーションに使用する。この指標はIFRS会計基準には特定されていない。したがって、それは、他の企業が使用する明らかに類似する指標と比較可能とならない可能性がある。

XYZ Groupの財務業績に関する経営者の見解を提供するために、XYZ Groupは、今後数年間にわたり生じることはないと想定する収益又は費用の項目について営業利益を調整している。XYZ Groupの経営者は、そうした項目について営業利益を調整することは、XYZ Groupの基礎になる収益性の趨勢を理解するのに役立つと考えている。

XYZ Groupは通常、収益又は費用のこれらの項目について調整している。

- ▶ 有形固定資産(使用権資産を含む)の減損損失(又はその戻入れ)及び無形資産(減損に関する情報については、注記X有形固定資産、注記Y無形資産及び注記Z研究開発費を参照)
- ▶ リストラクチャリング費用(リストラクチャリング費用に関する情報については、注記U従業員給付及び注記V一般管理費を参照)
- ▶ 非経常的な訴訟費用(訴訟費用に関する情報については、注記W引当金及び注記V一般管理費を参照)
- ▶ 有形固定資産及び無形資産の処分の損益(有形固定資産及び無形資産の処分に関する情報については、注記X有形固定資産、注記Y無形資産及び注記Tその他の営業収益を参照)
- ▶ 6.5.1 子会社、関連会社及び共同支配企業の処分に係る利得又は損失

XYZ Groupは、ケースごとに訴訟費用の非経常性を評価する。XYZ Groupは、知的財産に関する紛争、規制上の違反及び従業員から訴えから生じる訴訟費用を「非経常的」として区分化している。この分類は、そうした事象が発生するのを防ぐための措置を積極的に整備するというXYZ Groupのアプローチに基づく。

経営者が定義した業績指標 20X2			
(単位: CU ,000)			
		法人所得 税費用	非支配持 分に帰属 する損益
営業利益	57,000		
有形固定資産の処分損益(「その他の 営業収益」に含まれる)	(1,800)	297	-
減損損失	6,100	-	305
▶ 「研究開発費」に含まれる	1,600		
▶ 「のれんの減損損失」に含まれる	4,500		
リストラクチャリング費用(「一般管理 費」に含まれる)	3,800	(589)	161
調整後の営業利益(MPM)	65,100		
減損損失	20X2年に発生した減損損失は、A国及びB国における税金の損金算入の要件を満たさないことから、いかなる税効果も生じることにはなかった。		
リストラクチャリング費用	20X2年のリストラクチャリング費用は、XYZ Groupのリストラクチャリング・プログラム「Apollo 20X2」に関係する。これらの費用は、C国の複数の工場の閉鎖のすべてに関係する解雇給付、従業員の再訓練費用、移転費用を含む。これらのリストラクチャリングの税効果は、20X2年末時点でC国で適用される法定税率15.5%を基に計算されている。		
有形固定資産の処分損益	有形固定資産の処分損益の税効果は、D国において20X2年末時点で適用される15.5%の法定税率を基に計算される。		

4.3.4 MPMに関するすべての情報は単一の注記に開示

IFRS第18号は、企業は、MPMの定義を満たすすべての指標に関する情報を財務諸表の単一の注記に含めると規定している[IFRS 18.122]。IASBは、これにより、以下を実行することで指標の透明性が増すと判断している[IFRS 18.BC369]。

- (a) それらのMPMを理解するための必要となる計算、説明及び調整表とともにMPMを提供する。
- (b) 利用者がMPMに関するすべての情報を容易に特定するのに役立つ。

IASBは、企業に相互参照を認めると、情報が複数の箇所に分散され、情報の箇所を特定して全体の財務諸表を理解することを困難にしまい、透明性が損なわれる可能性があるため、企業が相互参照を用いて当該要求事項を充足することを容認しないことにした[IFRS 18.BC370]。この場合、重複を避ける目的で、企業は同じ注記のその他の情報とMPMに関する注記事項を結合することを容認されるかどうかという疑問が生じる。この点については、IFRS第18号B132項に規定される。

IFRS第18号からの抜粋(EY仮訳)

B132 第122項は、第121項から第125項で要求している経営者が定義した業績指標に関するすべての情報を単一の注記に含めるとを企業に要求している。企業が当該注記において他の情報も開示する場合には、当該注記における情報は、第121項から第125項で要求している情報をその他の情報と明確に区別する方法で名称を付けなければならない。

IFRS第18号は、企業はMPMについて求められる情報を財務諸表の単一の注記に含めると規定している。

IFRS 第 18 号は、企業が MPM に関する注記に追加的な情報を含めることを禁止していない。実際、IFRS 会計基準は、IFRS 会計基準の特定の要求事項への準拠だけでは、利用者が取引及びその他の状況が企業の財政状態及び財務業績に及ぼす影響を理解するのに不十分となる場合には追加的な情報の開示を求めている。ただし、IASB は、どの指標が MPM の要求事項に準じているかが明確になるように、MPM について要求されている情報を、財務諸表に含まれるその他の情報とは別個に識別することが重要であると結論付けている〔IFRS 18.BC373〕。

したがって、企業が同じ注記にその他の情報を開示する場合でも MPM は、その他の情報から明確に区別される方法で名称を付ける必要がある〔IFRS 18.B132〕。たとえば、IFRS 第 8 号を適用する企業の報告セグメント情報が MPM を含んでいる場合、以下のいずれかが満たされるという前提で、企業はその他の報告セグメント情報と同じ注記に要求されている MPM を開示することができる〔IFRS 18.B133〕。

- (a) すべての MPM について、要求されている情報を当該注記に含め、IFRS 第 18 号に規定される MPM と IFRS 第 8 号が要求しているその他の情報とを明確に区別する方法で名称を付ける。
- (b) すべての MPM について要求されている情報を含む独立の MPM に係る注記を設け、そこに当該報告事業セグメントの注記にすでに含まれていた MPM についても再掲する。

4.3.5 MPM の変更

企業が MPM の計算方法を変更する場合、新しい MPM を追加する場合、以前に開示した MPM の使用を中止する場合、又は各 MPM について要求される調整表に開示される項目の法人所得税への影響の算定方法を変更する場合、企業は以下を開示しなければならない〔IFRS 18.124〕。

- (a) 利用者が当該変更、追加又は中止及びその関連する影響を理解できるようにする説明
- (b) 当該変更、追加又は中止の理由
- (c) 比較情報を修正再表示することが実務上不可能となる場合を除いて、変更、追加又は中止を反映する修正再表示後の比較情報

IASB は企業が MPM の変更を行う場合には類似の情報が利用者に有用となると結論付けており、企業が会計方針を変更する場合には、これらの開示は IAS 第 8 号に規定される情報を基に行われる。ただし、IASB は、指標がどのように計算され、又は企業が調整を要する項目の法人所得税をどのように計算するかを含む MPM の選択は、IAS 第 8 号に定義される会計方針の変更にはならず、したがって IAS 第 8 号の開示要求事項は適用されない、と述べている〔IFRS 18.BC388〕。IFRS 第 18 号は、企業の MPM の選択は会計方針の選択にはならないが、企業はそれでも、比較情報を修正再表示することが実務的に不可能かどうかを評価する場合には IAS 第 8 号第 50 項から第 53 項の要求事項を適用しなければならない〔IFRS 18.124〕。

企業が、実務上不可能であることから比較情報について IFRS 第 18 号第 124 項 (c)に規定される修正再表示を開示することができない場合、企業はその旨を開示しなければならない〔IFRS 18.125〕。

4.4 MPM の表示

一定の利害関係者が MPM は誤解を与える可能性がある、又は過度に目立ちすぎることを懸念していたことから、IASB は、企業が当初 MPM を財務業績の計算書の本体に表示することを禁止することを検討していたが、最終的には禁止しないこととした。企業の収益及び費用に関する「有用な体系化された要約」を提供するのに必要となる場合には、IFRS 第 18 号は、企業に、科目と小計 (IFRS 会計基準に具体的に規定されていない科目を含む) を財務業績の計算書に表示することを要求している。したがって、企業が MPM を財務業績の計算書に表示することを禁止することは、この要求事項への準拠を妨げることになるであろう [IFRS 18.BC374]。

IASB は、MPM を財務業績の計算書に表示している企業は、財務業績の計算書に表示される追加的な小計について IFRS 第 18 号第 24 項に定められる要求事項に準拠する必要が生じることに留意した (上記セクション 2.1.1.A を参)。MPM を財務業績の計算書に表示している企業はまた、MPM について求められる情報のすべてを、それが重複する結果になっても、単一の注記に開示する必要がある [IFRS 18.BC375]。

弊法人のコメント

一部の法域では、IFRS 会計基準の数字と合わせて代替的業績指標を、コラムを用いて財務業績の計算書の本体に表示するという実務が観測される。

IFRS 第 18 号は財務業績の計算書に MPM を表示することを禁止していないので、現在この「コラム」アプローチを使用している企業は、これが企業の収益及び費用に関する「有用な体系化された要約」を提供するかどうかを検討する必要がある。そうした企業はまた、当該アプローチが以下の要求事項を満たすかどうかも検討しなければならない。

- ▶ 追加的な科目及び小計に関する IFRS 第 18 号第 24 項の要求事項 (上記セクション 2.1.1.A を参照)
及び
- ▶ 財務諸表を明瞭に特定し、同じ公表書類中の他の情報と区別する IFRS 第 18 号第 25 項の要求事項 (上記セクション 1.3 を参照)

5 その他の基準書に生じる間接的な改訂

IFRS 第 18 号により、結果として、その他の IFRS 会計基準にも間接的な改訂が生じている。改訂の大半は、IFRS 第 1 号を IFRS 第 18 号に読み替えるなどの扱いである。その他のより重要な間接的に生じる改訂については以下のセクションで解説している。

企業は、当該修正を IFRS 第 18 号の適用時に適用しなければならない。経過措置に関する詳細は、下記 6 を参照されたい。

5.1 IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」

改訂後 IAS 第 7 号が発効した時点で、すべての企業は、間接法で営業活動からのキャッシュ・フローを算定する出発点として「営業利益」を使用しなければならない [IAS 7(2027).18]。IASB は、すべての企業に、現在の実務のばらつきを減らすために、間接法については同じ出発点を使用することを求めることにした。IASB は、営業利益小計を一貫した出発点として使用することは、キャッシュ・フロー計算書がより一貫したものになり、投資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と想定している。出発点を変更することで、現在使用されているいくつかの調整を要する項目が省かれることから、営業活動からのキャッシュ・フローの表示が簡略化される [IAS 7(2027).BC47]。

弊法人のコメント

IAS 第 7 号の現在のガイダンス(IFRS 第 18 号による改訂以前のもの)では、企業に、「純損益」が何を指すのかを定義することなく「純損益」を出発点として使用することを求めているので、企業は現在、「税引前利益(損失)」又は「税引後利益(損失)」を間接法の下での調整表の出発点として使用している。したがって、IAS 第 7 号の改訂は、全企業ではなくても大半の企業に影響を及ぼすと考えられる。

また、当該改訂では、キャッシュ・フロー計算書における配当及び利息の分類の選択の余地も解消される。これらのキャッシュ・フローの分類が異なることは、必ずしも企業の事業活動における金利及び配当に関する情報を伝えるものではないことから、こうした選択の可能性の排除は、企業間の比較可能性を高めより有用な情報を提供することが目的になる[IAS 7(2027).BC48]。

IASB は、配当金の支払いは資金を調達するコストであることから、支払った配当を、資金調達に係るキャッシュ・フローに含めなければならないと決定した[IAS 7(2027).33A, IAS 7(2027).BC49]。

特定の主要な事業活動を有していない企業

資産に投資する、又は顧客にファイナンスを提供するという特定の主要な事業活動を有していない企業は、支払利息を財務活動に、受取利息及び受取配当を投資活動によるキャッシュ・フローとして分類しなければならない[IAS 7(2027).34A]。

特定の主要な事業活動を有している企業

資産に投資する、又は顧客にファイナンスを提供するという特定の主要な事業活動を有している企業については、受取配当、支払利息及び受取利息の分類は、純損益計算書における関連する収益及び費用の分類に従わなければならない。つまり、企業は、IFRS 第 18 号を適用して関係する配当収益、利息収益及び利息費用が純損益計算書においてどのように分類されるかを参考に、受取配当、受取利息及び支払利息をキャッシュ・フロー計算書において、どのように分類するかを決定することになる[IAS 7(2027).34B]。

IASB は、受取配当、支払利息及び受取利息の分類に「単一区分」アプローチを採用することを決定した。したがって、改訂後 IAS 第 7 号では、企業はこれらのキャッシュ・フローのそれぞれの合計を単一の区分(すなわち、営業、投資又は財務活動)に分類しなければならない[IAS 7(2027).34B, IAS 7(2027).BC50]。これは、たとえば資産に投資するという主要な事業活動を有している企業が、金利費用のすべてを純損益計算書における財務区分に分類している場合には、支払利息からのすべてのキャッシュ・フローの合計をキャッシュ・フロー計算書における財務活動に分類することを意味する。同じ要求事項が、すべての受取利息の合計及びすべての受取配当の合計のそれぞれに、等しく適用される。

この単一区分アプローチは、関連する収益及び費用が IFRS 第 18 号の適用により純損益計算書の複数の区分に分類される場合でも適用される[IAS 7(2027).BC55]。そのような場合には、IAS 第 7 号は次のような会計方針の選択を定めている。[IAS 7(2027).34D]。

IAS 第 7 号(IFRS 第 18 号による改訂)からの抜粋(EY 仮訳)

34D IFRS 第 18 号を適用するにあたって、企業は配当収益、利息収益及び利息費用のそれぞれを純損益計算書の複数の区分に分類することを要求されることがある。そのような場合、第 34B 項を適用するにあたって、企業は関連するキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書における関連する活動のうちの 1 つに分類する会計方針の選択を行わなければならない。例えば、企業が利息費用を純損益計算書の営業区分及び財務区分に分類している場合、企業は支払った利息のすべてを会計方針に従って営業活動によるキャッシュ・フロー又は財務活動によるキャッシュ・フローのいずれかに分類することとなる。

これらの要求事項の適用及び会計方針の選択により、結果として(a) 受取配当 (b) 支払利息及び(c) 受取利息のそれぞれの合計金額はキャッシュ・フロー計算書内の単一の区分にそれぞれ分類されることとなる。

各種類のキャッシュ・フローの合計(すなわち、上記(a)-(c))は、別個に評価しなければならない。それら 3 種類のキャッシュ・フローが必ずしも同じ区分に分類されるとは限らない。たとえば、支払利息全額をキャッシュ・フロー計算書における財務活動(純損益の分類に整合的)に分類する企業が受取配当の全額をキャッシュ・フロー計算書の投資活動に分類している可能性がある(上記の要求事項又は会計方針の選択を適用する)[IAS 7(2027).34C]。

IASB の IFRS 第 18 号の¹⁶影響分析における表 4 に基づく下記の表は、IAS 第 7 号の改訂前と改訂後の比較表である。

キャッシュ・フロー項目	IAS 第 7 号の改訂前の分類	IAS 第 7 号の改訂後の分類	
		特定の主要な事業活動を有していない企業	特定の主要な事業活動を有している企業
受取利息	営業又は投資	投資	各種類のキャッシュ・フローの合計に対応する単一の区分* - 営業、投資又は財務
支払利息	営業又は財務	財務	
受取配当金	営業又は投資	投資	
配当支払い	営業又は財務	財務	財務

* 上述のとおり、特定の主要な事業を有する企業に関するこれらの種類のキャッシュ・フローの分類は、純損益計算書において関連する収益及び費用がどのように分類されるかに影響される。

新しい要求事項が、改訂後 IAS 第 7 号の設例 A に基づき下記で例示されている[IAS 7-2027]。

本稿は、IFRS 第 18 号に導入された新しい要求事項に焦点を当てているので、間接法を用いる連結包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書のみが表示されている。

本設例は、当期の報告を例示しているが、前期の比較情報も IFRS 第 18 号に従って表示することが求められる。

16 [影響分析 IFRS 第 18 号「財務諸表の表示及び開示」](#)、2024 年 4 月 IFRS 財団ウェブサイトで見学可能

例示 5-1: 特定の主要な事業活動を有していない企業のキャッシュ・フロー計算書

20X2 に終了する期間の連結包括利益計算書^(a)

売上高	30,650
売上原価	(26,450)
売上総利益	4,200
販売費	(600)
一般管理費	(310)
営業利益	3,290
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	50
投資収益	450
為替差損	(40)
財務及び法人所得税前利益	3,750
利息費用	(400)
法人所得税前利益	3,350
当期税金費用	(300)
利益/包括利益合計	3,050

(a) 企業は、20X2 年に終了した期間においてその他の包括利益のいかなる内訳項目をも認識していない。

連結キャッシュ・フロー計算書

	20X2
営業活動によるキャッシュ・フロー	
営業利益	3,290
調整:	
減価償却費	350
償却費	100
減価償却及び償却前営業利益	3,740
売掛債権の増加	(500)
棚卸資産の減少	1,050
買掛金の減少	(1,740)
法人所得税控除前の営業活動から生じる現金	2,550
支払法人所得税	(900)
営業活動からの現金純額	1,650
投資活動によるキャッシュ・フロー	
子会社Xの取得、取得した現金控除後	(550)
有形固定資産の購入	(350)
設備の売却による収入	20
利息受取額	200
配当金受取額	200
投資活動において使用された現金純額	(480)

財務活動によるキャッシュ・フロー	
株式の発行による収入	250
長期借入による収入	250
リース負債の返済額	(90)
利息支払額	(270)
配当金支払額	(1,200)
財務活動において使用された現金純額	(1,060)
現金及び現金同等物の純増加額	110
現金及び現金同等物期首残高	120
現金及び現金同等物期末残高	230

IFRS 第 18 号における営業、投資及び財務区分は、IAS 第 7 号のそれらとは異なる意味を有する。IFRS 第 18 号を開発するにあたり、IASB は各基本財務諸表の目的を優先として、純損益計算書とキャッシュ・フロー計算書における営業、投資及び財務区分の一致は求めなかった(上記セクション 3 を参照) [IFRS 18.BC86]。

5.2 IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」

IAS 第 8 号への改訂が発効した時点で、従前には IAS 第 1 号に含まれていた一定のセクションが IAS 第 8 号に移管することから IAS 第 8 号の範囲と表題が変更される。

改訂後 IAS 第 8 号の目的は、財務諸表の作成の基礎を規定することで、企業の財務諸表の目的適合性と信頼性及び財務諸表の期間比較可能性と他の企業の財務諸表との比較可能性を向上させることにある [IAS 8(2027).1]。

IFRS 第 18 号を開発するに際して、IASB は、財務諸表の一般的な特徴を定める一部の要求事項と一部の開示要求は、IAS 第 8 号の内容への親和性がより高いと結論付けた。したがって、IASB は、それらの要求事項を IAS 第 1 号から IAS 第 8 号に移管することを決定した。IASB が移管することを決めた要求事項は次のとおりである [IAS 8(2027).BC3A]。

- (a) 適正な表示及び IFRS 会計基準への準拠の概念
- (b) 企業が継続企業であるかどうか
- (c) 発生主義会計
- (d) 企業の会計方針の選択及び適用の開示

これらの移管された要求事項は、会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬に関する IAS 第 8 号の現在のガイダンスに追加される。¹⁷

IASB は、IAS 第 8 号の改訂後の内容をより適切に反映するために、IAS 第 8 号の表題を「財務諸表の作成の基礎」に変更している。

¹⁷ IAS 第 8 号に現在含まれる要求事項に関する関連するガイダンスについては、International GAAP® 2024、第 3 章を参照されたい。 ey.com/IFRS で閲覧可能。

弊法人のコメント

IAS 第 8 号に結果的に生じる改訂は、その量からは相当なものであると思われるかもしれないが、これらの要求事項はその大半が IAS 第 1 号からそのまま引き継がれているため、我々は現在の実務に重大な影響が見込まれるとは考えていない。

IASB が当該ガイダンスを IAS 第 8 号に移管する意図が、IFRS 会計基準の構成を改善し、関連するすべての論点に関する内容を 1 つの基準にまとめて利用者に提供することであることを考慮すると、我々は、作成者が異なる基準と要求事項を確認する作業が改善されると考えている。

改訂後IAS第33号は、企業が、計算に使用する分子が特定の要件を満たす場合には、追加的な1株当たりの金額の開示を認めている。

5.3 IAS 第 33 号「1 株当たり利益」

IAS 第 33 号は、企業に基本的及び希薄化後の 1 株当たり利益を報告することを求めている。改訂後 IAS 第 33 号が発効した時点で、計算に使用される分子が特定の要件を満たす場合には、企業は追加的な 1 株当たりの金額を開示することが認められる。IASB は、財務諸表利用者が追加的な 1 株当たりの金額に関して、MPM について受け取るのと同じ情報を受け取ることを確保するために、追加的な 1 株当たりの金額を開示する場合に企業が使用することができる分子を特定することが必要であると結論付けた〔IAS 33(2027).BC16-BC17〕。

したがって、企業は、親会社の普通株主に帰属する金額となる追加的な分子のみを使用することができる〔IAS 33(2027).73B〕。

▶ IFRS 第 18 号に特定される合計又は小計 (IFRS 第 18 号第 69 項、第 86 項及び第 118 項—上記セクション 4.2.4 を参照)

又は

▶ IFRS 第 18 号で定義している経営者が定義した業績指標 (又は MPM) (上記セクション 4.2 を参照)

IAS 第 33 号 (改訂前) の現在の要求事項と同様、改訂後 IAS 第 33 号も、追加した基本的及び希薄化後 1 株当たりの金額は同じ目立ち方で開示しなければならない、及び IAS 第 33 号に従って決定された普通株式の加重平均数を用いて計算しなければならない、と定めている〔IAS 33(2027).73C(a), IAS33(2027).73C(b)〕。

改訂後 IAS 第 33 号は、追加的な金額を基本財務諸表には表示することができず、注記にのみに開示できる、と明示的に述べている〔IAS 33(2027).73C(c)〕。「注記のみ」の開示に関する要求事項は、追加的な「1 株当たりの金額」は、利用者が理解できるように、追加的な情報及びそれらの追加的な金額と基本財務諸表に表示されている指標との間の調整表が要求されるという事実に由来する〔IAS 33(2027).BC18〕。

企業が 1 株当たり利益の計算で MPM を分子として使用する場合、企業は分子について、IFRS 第 18 号第 121 項から第 125 項 (上記セクション 4.3 を参照) に規定される MPM に要求される開示のガイダンスに従わなければならない〔IAS 33(2027).73C(d)〕。

ときとして、企業は現地の規制により、IAS 第 33 号において要求される基本的及び希薄化後利益に加えて、1 株当たりの金額 (たとえば、調整後 1 株当たり利益) を開示することが義務付けられる。改訂後 IAS 第 33 号における容認される分子に関する制限の下、企業は、現地の規制によって要求される分子が IFRS 第 18 号における MPM の定義を満たすと結論付ける場合には、財務諸表に当該 1 株当たりの金額を開示することが認められる〔IAS 33(2027).BC17〕。

弊法人のコメント

現行の IAS 第 33 号と改訂後 IAS 第 33 号の両方が、企業が追加的な 1 株当たりの金額を開示することを認めているが、改訂後 IAS 第 33 号はそうした追加的な 1 株当たりの金額の計算に使用することが認められる分子の内容に制限を課し、追加的な開示を要求している。

5.4 IAS 第 34 号「期中財務報告」

IFRS 第 18 号が発効する時点で、期中財務報告の開示に関する要求事項が改訂される。企業は、改訂後 IAS 第 34 号に従って、IFRS 第 18 号で定義している MPM（上記セクション 4.2 参照）に関する開示を要約期中財務諸表の注記に行わなければならない[IAS 34(2027).16A(m)]。要約期中財務諸表におけるこれらの開示の範囲は、企業な完全な 1 組の財務諸表に要求されているのと同じである。結果として、期中財務諸表がどのような様式及び内容のものであろうと、企業は、MPM について期中財務諸表においても同じ範囲の情報を提供することが要求されることになる。

期中報告においても MPM に関する情報を提供しなければならないとする改訂後 IAS 第 34 号の要求事項は、これらの指標に関する透明性のある情報を利用者に提供し、利用者が企業の業績のすべての側面を適時に分析できるようにすることを意図している[IAS 34(2027).BC10A]。

要約期中財務報告書の目的に合わせて、企業は MPM について過去に報告した情報、たとえば、企業の経営者が、MPM が企業の業績の諸側面を伝えることになると考えている理由に関する情報を繰り返す必要はない[IAS 34(2027).BC10B]。

MPM は財務諸表と同じ報告期間の業績に関係するものであることから、年次財務諸表には関係するものの、期中財務諸表には関係しない小計は、年次財務諸表においてのみ MPM となることは注意に値する（上記セクション 4.2.2 を参照）。

弊法人のコメント

一般的に、完全な財務諸表と比べると、IAS 第 34 号における要約財務諸表についての開示要求はより要求事項が少ない。IASB が要約期中財務諸表における MPM の開示について同じレベルの要求事項が要求されると決定した事実は、MPM に関するより詳細な情報は、要約財務情報とともに提供されたとしても、意思決定に有用であるという IASB の評価を強調している。

6 経過措置

IFRS 第 18 号は IAS 第 1 号に置き換わり、2027 年 1 月 1 日以後開始する報告期間から適用される。早期適用は認められるが、その旨を注記において開示しなければならない[IFRS 18.C1]。企業は、IFRS 第 18 号を適用する際に、その他の IFRS 会計基準に結果的に生じる改訂も適用しなければならない。

IFRS 第 18 号は遡及適用される。ただし、企業は IAS 第 8 号第 28 項(f)に定められる定量的情報（すなわち、当期及び表示される過年度のそれぞれに関する、影響される財務諸表の各科目に関する調整、及び基本的及び希薄化後 EPS への関係する影響）を表示することは求められない[IFRS 18.C2]。

企業は、年次財務諸表において、IFRS 第 18 号が最初に適用される期間の直前の比較対象期間について、純損益計算書の各科目に係る以下の両者の調整表を開示しなければならない[IFRS 18.C3]。

- ▶ IFRS 第 18 号に従って表示した修正再表示後の金額及び
- ▶ IAS 第 1 号を適用して過去に表示した金額

IFRS第18号はIAS第1号に置き換わり、IFRS第18号によりその他の基準に結果的に生じる改訂と共に、2027年1月1日以後開始する報告期間から適用される。早期適用は認められるが、その旨を注記において開示しなければならない。

企業は、以下に関する調整表についても提供することを認められるが、要求はされない[IFRS 18.C6]。

- ▶ IFRS 第 18 号が最初に適用される報告期間及び(又は)
- ▶ それより前の比較対象期間

IFRS 第 18 号の適用開始日時時点で、IAS 第 28 号の第 18 号を適用する適格要件を満たす¹⁸企業(上記セクション 3.3.5.A を参照)は、関連会社又は共同支配企業に対する投資の測定についての選択を、持分法から IFRS 第 9 号に従って純損益を通じての公正価値で変更することが認められる。企業はこのような変更を行う場合には、IAS 第 8 号を適用して、当該変更を遡及適用する。当該選択を適用する企業は、IAS 第 27 号第 11 項において要求されるように、個別財務諸表において同じ方法で該当する投資を会計処理しなければならない[IFRS 18.C7]。

弊法人のコメント

IFRS 第 18 号の発効日までには十分な時間があるように見えるが、企業は新しい要求事項の分析を開始することが強く推奨される。多くの企業は情報を識別及び収集する必要があり、場合によっては内部の情報システム及び財務諸表の決算プロセスを変更する必要性を生じる可能性がある。

経営者は、移行プロセスは相当の時間を要し、とりわけ、財務報告、法務及びインベスターズ・リレーションなどの資源を組み合わせて対処する必要があることから、前もって計画する必要がある。

さらに、報酬の合意事項や財務制限条項にも影響が生じる可能性がある。企業は特に自社の業界の動きを注視しながら、今後進展する実務をモニタリングすることが推奨される。

企業によっては「段階的な移行」を検討するかもしれない。すなわち、IFRS 第 18 号は新しい基準ではあるが、IAS 第 1 号の要求事項の大半を引き継いでおり、集約及び分解も関する追加的なガイダンスなどの新しい要求事項は、非常に多くの範囲で IAS 第 1 号の要求事項と整合的である。同様に、MPM の開示に関する新しい要求事項は、一般的に、IAS 第 1 号の開示の要求事項と矛盾することはない。さらに、IFRS 第 18 号を適用する際に求められる表示の変更のいくつかは、場合によっては、表示の方針の変更に関する IAS 第 1 号及び IAS 第 8 号におけるガイダンスの下でも正当化されるものである。段階的に又は「一度に」IFRS 第 18 号に移行するのが適切かどうかは、企業の具体的な事実及び状況によって決定されなければならないだろう。

6.1 期中報告

企業が IAS 第 34 号に従って要約期中財務諸表を作成する場合、IFRS 第 18 号の適用開始年度において、企業は、使用を見込んで各見出し及び IFRS 第 18 号において要求される小計を要約期中財務諸表において表示する。これは、直近の年次財務諸表に含まれる見出し及び小計を期中財務諸表でも維持するとする IAS 第 34 号第 10 項の要求事項に関わらず求められることになる。IFRS 第 18 号に従って作成する最初の 1 組の年次財務諸表を企業が公表するまで、当該要求事項は各セットの要約期中財務諸表に実質的に適用されないことになる[IFRS 18.C4]。

18 適格要件を満たす企業についてのガイダンスについては、International GAAP® 2024 第 11 章 セクション 3.3 を参照されたい。ey.com/IFRS で閲覧可能。

IAS 第 34 号第 16A 項(a)に規定される情報(すなわち、直近の年次報告期間以降会計方針に変更がみられる場合には、その変更の内容及び影響についての説明)の一部として、IFRS 第 18 号の適用初年度において期中財務諸表を作成するにあたり IAS 第 34 号を適用する企業は、当期の直前の比較対象期間に係る純損益計算書に表示した各科目について、以下の両者の間に関する調整表を開示する[IFRS 18.C5]。

- (a) 比較対象期間及び累計比較対象期間について IFRS 第 18 号を適用して修正再表示した金額
及び
- (b) 比較対象期間及び累計比較対象期間について IAS 第 1 号を適用して過去に表示した金額

企業は自発的に、以下について IAS 第 1 号と IFRS 第 18 号に関する追加的な調整表を開示することができる[IFRS 18.C6]。

- ▶ 当期の期中期間(及び当期の累計期中期間)
及び(又は)
- ▶ 上記で求められる当期の直前の期間に加えて、より前の期中期間

これらの要求事項を以下の例示にて示している。

例示 6-1 四半期財務報告書を公表する企業

A 社の会計年度は 2027 年 12 月 31 日(すなわち暦年)に終了し、A 社は四半期財務諸表を作成している。A 社は 2027 年 1 月 1 日から IFRS 第 18 号を適用する。A 社は 2027 年 6 月 30 日現在の第 2 四半期報告書における純損益計算書に以下の期間を表示することになる。

		IFRS 第 18 号を適用した 純損益計算書	
		比較対象期間*	当期
期首から現在に 至るまで	右記に終了する 6 ヶ月	2026 年 6 月 30 日	2027 年 6 月 30 日
Q2	右記に終了する 3 ヶ月	2026 年 6 月 30 日	2027 年 6 月 30 日

* 遡及修正再表示

さらに、A 社は以下の期間について、IFRS 第 18 号を適用して作成される比較対象(及び累計比較対象)純損益計算書に表示される各科目と IAS 第 1 号を適用して過去に比較対象期間について表示された金額との調整表を開示する。

		比較対象期間
期首から現在に 至るまで	右記に終了する 6 ヶ月	2026 年 6 月 30 日
Q2	右記に終了する 3 ヶ月	2026 年 6 月 30 日

EY | Building a better working world

EYは、「Building a better working world ～より良い社会の構築を目指して」をパーパス(存在意義)としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開するEYのチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacy をご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。

詳しくは ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc をご覧ください。

© 2024 Ernst & Young ShinNihon LLC.
All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は 006508-24GbI の翻訳版です。

ey.com/ja_