

国際会計基準審議会（IASB）は、2024年4月にIFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」を公表しました。企業によって損益計算書の内容及び構造が異なり、財務業績の比較が困難との懸念があり、企業の業績を分析、比較するためのより良い基礎を投資者に提供する観点から、IAS第1号「財務諸表の表示」に置き換わる形で改正されています。IFRSの任意適用が大規模以外の企業にも拡大する中での重要な変更であり、今回はIFRS第18号における主な変更点を解説します。

(1) 基本財務諸表及び注記の役割

IFRS第18号では、基本財務諸表（損益及び包括利益計算書、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）と注記の役割を定義し、開示に関する基本的な方針を示しています。

① 基本財務諸表の役割

企業の資産、負債、資本、損益及びキャッシュ・フローについて、財務諸表利用者に以下の点について有用な、構造化された要約情報を示すこと

- 資産、負債、資本、損益及びキャッシュ・フローの分かりやすさ
- 企業間の比較及び同一企業の各報告期間の比較
- 財務諸表利用者が注記による追加的な情報を求める可能性のある項目又は領域の特定

② 注記の役割

次の重要性がある情報を提供すること

- 財務諸表利用者が、基本財務諸表に表示されている項目を理解するための情報
- 財務諸表の目的を達成するために、基本財務諸表を補足する追加的な情報

(2) 集約と分解の原則、要求事項

IFRSには日本基準のような表示に関する詳細規定がなく、企業が適切と判断した表示を行います。企業間の比較可能性を担保するため、基本財務諸表に記載される項目の原則を定め、表示項目は以下のように規定されています。

- 個々の取引やその他の事象から生じる資産、負債、資本、損益及びキャッシュ・フローを特定する
- 性質、機能又は測定基準等の特性に応じて資産、負債、資本、損益及びキャッシュ・フローを分類及び集約する

- 基本財務諸表や注記の目的を達成するために必要な場合は、異なる特性に基づいて項目を分解する

「その他」という名称は他に有益な表示方法がない場合にのみ使用することが許容されています。この場合、「その他の営業費用」のように「その他」に集約された項目を可能な限り正確に説明する名称を使用します。

また、情報が重要でない項目のみを含む集約の場合、財務諸表利用者が「その他」に集約された項目の中に重要な項目が含まれているかどうかを疑問視するほど多額であるかを検討します。必要な場合、「その他」に重要な項目が含まれていないことや、「その他」に含まれる最大の項目の性質と金額を記載したうえで重要でない複数の項目から構成されていることを説明します。

(3) 損益計算書の表示区分

損益を「営業」「投資」「財務」「法人所得税」「非継続事業からの損益」に区分し、3つの小計を設けることが必要になります。

営業	他の区分に分類されない損益は全てここに区分される。 具体的には、 ・ 企業の主要な営業活動から生じる損益 ・ 通例でない収益及び費用を含む、企業の営業から生じる変動性の高い損益
営業損益（※）	
投資	・ 関連会社、共同支配企業並びに非連結子会社に対する投資から生じる損益 ・ 現金及び現金同等物から生じる損益 ・ 個別に、かつ企業が保有している他の資源とは概ね独立したリターンを生み出す資産（例：投資不動産）から生じる損益
財務及び法人所得税前利益（※）	
財務	・ 借入金や社債等、資金調達のみを伴う取引から生じる負債から生じる損益 ・ その他の負債（リース負債、年金負債、廃棄費用等）から生じる利息収益及び利息費用並びに金利の変動に伴い生じる損益
法人所得税前純損益	
法人所得税	
継続事業からの純損益	
非継続事業からの損益	
純損益（※）	

(※) 開示が要求される小計区分

なお、以下の「特定の主要な事業活動を有する企業」については、通常の企業であれば投資区分・財務区分あるいはその両方に表示される損益を営業区分に表示します。

【投資区分の損益を営業区分に表示する事業の例】

- IFRS第10号「連結財務諸表」で定義される投資業
- 投資不動産業
- 保険業

【財務区分の損益を営業区分に表示する事業の例】

- 銀行等の融資機関
- 企業の製品を購入する顧客にファイナンスを提供する企業
- ファイナンス・リースの貸手

(4) 営業費用の表示と開示

営業費用は、費用の性質別（材料費/人件費/外注費等）、費用の機能別（売上原価/販売費/一般管理費/研究開発費等）、もしくはその両方を使用した項目別に分類して開示します。また、開示項目に機能別分類項目を1つ以上含む場合、以下の追加的な開示が必要になります。

- 売上原価に区分される項目があれば、他の項目から区分して別個に開示する
- 各機能項目に含まれる費用の性質について定性的な説明を開示する
- 単一の注記により、減価償却費、無形資産の償却費、従業員給付、減損損失及びその戻入、棚卸資産の評価損及びその戻入について、各合計金額を開示する。また、営業区分の各機能別項目に含まれる金額及び資産計上された金額を含む各項目の内訳を開示する

(5) 経営者が定義した業績指標（MPMs）

「経営者が定義した業績指標」（MPMs：Management-defined Performance Measures）とは収益及び費用の小計であり、以下の全てを満たすものと定義されています。

- 企業が財務諸表以外で一般とのコミュニケーションに使用する指標（プレスリリース、投資家向けプレゼン資料等）
- 企業全体の財務業績の側面について、経営者の見解を財務諸表利用者に伝えるために使用される指標
- 以下の項目でないこと
 - ・ 売上総損益もしくはそれに類する指標
 - ・ 減価償却、償却及び資産の減損前営業損益
 - ・ 営業損益に持分法投資損益を加減算したものの
 - ・ 「顧客にファイナンスを提供する企業」における、営業区分及び投資区分に分類される全ての損益の合計
 - ・ 法人所得税前純損益
 - ・ 継続事業からの純損益
 - ・ その他、IFRSで個別に開示が要求される数値

例えば、IFRS任意適用企業が決算説明資料等で日本基準の集計方法による経常損益を示している場合、MPMsに該当することになると考えられます。MPMsの要件を満たす指標があれば財務諸表で開示が必要であり、その際には以下の記載も必要になります。

- MPMsは企業の業績に関する経営者の視点であり、他企業の類似した開示と比較可能性を有するものではない旨
- MPMsが企業の財務業績に関する有用な情報を提供すると判断した理由を含む、経営者がMPMsを開示することで財務諸表利用者に伝えられると考える財務業績の側面
- MPMsの計算方法
- MPMsと最も直接的に比較可能な損益計算書の小計区分もしくはIFRSで開示が要求される指標との調整表
- 税効果への影響を決定する方法の説明
- MPMsを変更・追加・中止した場合には変更等及びその影響の説明、理由及び比較情報の修正再表示

また、財務比率の指標で、計算過程にMPMsを含むもの（例：売上高経常利益率）もMPMsとしての開示が要求されます。

(6) IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の変更

間接法を用いて営業活動によるキャッシュ・フローを開示する場合、その出発点が従来の純損益から新たな表示区分である営業損益に変更されました。また、表示区分が選択可能だった以下の項目について、比較可能性の向上と損益計算書との整合を図るため、特定の区分への表示が要求されるようになります。

項目	現行の区分	変更後の区分
利息の受取額	営業又は投資	投資
配当金の受取額	営業又は投資	投資
利息の支払額	営業又は財務	財務
配当金の支払額	営業又は財務	財務

ただし、「特定の主要な事業活動を有する企業」は損益計算書の表示と整合するように上記の項目を営業キャッシュ・フローに表示します。

(7) 適用時期

2027年1月1日以降開始する事業年度の年度財務諸表及び期中要約財務諸表から適用されます（早期適用可）。適用年初度は比較情報の修正再表示及び修正再表示に関する調整表の開示が求められます。

Seiwa Newsletter に関するご質問等は、当法人ウェブサイトの「お問い合わせ」フォームにてお願いいたします。
<https://www.rsm.global/japan/audit/ja/contact>