

Applying IFRS

# IFRS第18号 「財務諸表における 表示及び開示」

2025年7月更新版



The better the question.  
The better the answer.  
The better the world works.



Shape the future  
with confidence

# 目次

<b>概要</b>	<b>3</b>
<b>1 序説</b>	<b>5</b>
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
<b>2 役割、集約及び名称付け</b>	<b>9</b>
2.1 基本財務諸表及び注記の役割	9
2.2 集約及び分解	17
2.3 項目の記述	24
<b>3 財務業績の計算書</b>	<b>27</b>
3.1 新しい要求事項の概要	27
3.2 分類に関する一般的な要求事項	32
3.3 特定の企業に関する要求事項	59
3.4 純損益計算書に表示される項目	78
3.5 「非経常的な」項目の区分表示	88
<b>4 経営者が定義した業績指標</b>	<b>91</b>
4.1 新しい要求事項の概要	91
4.2 目的及び範囲	92
4.3 MPM の開示	103
4.4 MPM の表示	111
<b>5 その他の基準書に生じる間接的な改訂</b>	<b>112</b>
5.1 IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」	112
5.2 IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」	116
5.3 IAS 第 33 号「1 株当たり利益」	117
5.4 IAS 第 34 号「期中財務報告」	119
<b>6 経過措置</b>	<b>120</b>
6.1 期中報告	121
<b>7 今後の動向</b>	<b>123</b>
<b>付録 A - 設例</b>	<b>124</b>
<b>付録 B - よくある質問</b>	<b>125</b>
<b>付録 C - 用語の定義</b>	<b>127</b>

## 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(MPM)の開示
  - 情報のグループ化(集約及び分解)、表記(名称付け)及び表示箇所に関する改善されたガイダンス
- 限定的ではあるが広範囲に及ぶ改訂が、その他の IFRS 会計基準書、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書の改訂は、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。
- 新しい要求事項の影響は企業によって異なると考えられるが、IFRS 第 18 号はすべての業種のすべての企業に影響を与えることが想定される。

## 概要

本稿は、2027年1月1日以後開始する事業年度から適用となる、財務諸表における表示及び開示を規定する IFRS®会計基準書、IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」の新しい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、限定的な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、新しく要求される 2 つの小計の表示が求められる(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」、「MPM」)に関し、財務諸表の単一の注記での開示が要求される(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及び分解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の変更が予想される。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の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、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・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。

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な場合のみ触れることとする。<sup>1</sup>

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改訂が、結果的にその他の基準書に生じる。

- IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」(下記セクション 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」が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」<sup>2</sup> (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)
  - 企業が開示することが許容される追加的な 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® 2025 第 3 章*を参照されたい。  
[ey.com/IFRS](http://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、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 IFRS 会計基準書に結果的に生じる改訂は同時に適用する必要があり、2027 年 1 月 1 日以降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。早期適用は認められ、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みえるが、企業が新しい要求事項の影響を判断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て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、2025 年 7 月時点の EY の見解を表している。本稿の焦点が IFRS 第 18 号の新しい要求事項であることは変わらないが、新しい要求事項のあらゆる側面に関連するさまざまな論点について、よくある質問と回答を追加している。IFRS 第 18 号及びその他の IFRS 会計基準書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会計基準書を公表した。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。さらに以下のその他のIFRS会計基準書に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する。早期適用も認められるが、その場合はその旨を開示する必要がある(下記セクション6を参照)。

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実質的にそのまま引き継がれている。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つの重要な懸念に対処するために、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[IFRS 18.BC3]。

- 1) 純損益計算書の小計は、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。
- 3) 集約及び分解に関する要求事項は一貫して理解又は適用されておらず、利用者が必要とする情報の欠落や重要性がある情報の不明瞭化が生じている。

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(MPM)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、分解及び表示箇所に関する改善された要求事項、ならびに情報価値の高い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号の要求事項の多く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、近年公表されたIFRS会計基準書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会計基準書に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

新しい基準書の適用は、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、IFRS 会計基準に従って作成された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 号の適用のために、企業が決算プロセスを見直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、経営者は前もって準備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、法務及びインベスター・リレーションのチーム間の連携を深める必要が生じる。

### 1.1 目的及び範囲

IFRS 第 18 号の目的は旧基準書、IAS 第 1 号と同じである。つまり、一般目的財務諸表(以下、「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を利用者に確実に提供することである。IFRS 第 18 号は、IFRS 会計基準に従って財務諸表を作成するすべての企業が適用しなければならない[*IFRS 18.1, IFRS 18.2*]。

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的記載(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各区分に分類する要求事項、及び要求される一定の小計を表示する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 会計基準書が、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が、キャッシュ・フロー計算書にも適用されることが IFRS 第 18 号には明示されている(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、いくつかの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通常適用されない(下記セクション 5.4 に解説)。ただし、集約及び分解の原則(下記セクション 2.2 を参照)及び MPM に関する要求事項(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*]。適用開始年度における期中財務報告への影響については下記セクション 6.1 で説明している。

## 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
- 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 18.10, IFRS 18.11*]。

IFRS 第 18 号における用語の使用の重要な変更は、基準書の表題に反映されており、表題で「表示」と「開示」の両方に言及している。IFRS 第 18 号では、「表示」と「開示」が区別されており(下記セクション 2 を参照)、「企業は基本財務諸表において情報を表示し、注記において情報を開示する」と説明している。この点は、2つの用語をほぼ同義で使用していた IAS 第 1 号と異なっている[*IFRS 18.15*]。

国際サステナビリティ基準審議会(ISSB)の設立を受け、IASB は、ISSB 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

#### 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。

この変更を反映するため、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 会計基準書に結果的に改訂が生じる[*IFRS 18.BC425*]。IAS 第 8 号は、注記において 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<sup>3</sup>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ず、「IFRS」又は「IFRSs」は使用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を認識しており、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、財務報告の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]。関連する適用ガイドラインは、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閲覧可能

## 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

#### 財務諸表の目的

- 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。

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 号は、基本財務諸表における要約された(又は集約された)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、また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、注記に「開示する」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な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、情報価値の高い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(又は集約した)情報を基本財務諸表に「表示」し、より詳細な(又は分解した)情報を注記に「開示」する。とはいっても、IFRS 会計基準は重要性がない項目には適用されないので、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<sup>4</sup>[IFRS 18.15]。

4 IFRS 18.19 及び IFRS 18.B1-B5 を参照

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]。

#### IFRS 第 18 号からの抜粋

- 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) 企業間での比較、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求めたい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できるようにすること(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副次的であることや重要ではないことを意味しない。注記は、デジタルベースの報告書<sup>5</sup>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。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決めることができる[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ることを意味する。具体的には、以下の違いがある[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、注記の情報より要約又は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-BC63 を参照

IFRS第18号は、「項目」、「科目」、ならびに項目及び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、資本性金融商品もしくは剰余金、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。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決めるために、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基づいて、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設例に基づく、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

企業が報告期間中に大規模なリストラクチャリングを行う場合に、リストラクチャリングに関する情報には重要性があると結論を下す可能性がある。

「リストラクチャリング費用」に係る科目を純損益計算書に表示すべきかどうかを決定するために、企業は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。有用な体系化された要約に寄与するためには、情報は財務諸表利用者が以下を行うことに役立つ必要がある。

(a) 企業の当期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可能性がある。

(b) 企業間での又は各報告期間の比較を行う

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可能性がある。

(c) 財務諸表利用者が注記に追加の情報を求めたいと考える可能性のある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可能性がある。

一部の IFRS 会計基準書は、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.BC56]。

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

- 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行われている。

- 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、これらの変更にこれ以上の説明をしていない。現在 IAS 第 1 号に含まれる要求事項に関するガイダンスは、International GAAP® 2025<sup>6</sup> 第 3 章を参照されたい。

<sup>6</sup> [ey.com/IFRS](http://ey.com/IFRS) で閲覧可能。

### 2.1.1.A 最低限の科目

#### IFRS 第 18 号からの抜粋

- 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 第 18 号をはじめ、一部の IFRS 会計基準書は、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ため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の表示を求められない、と結論づけた。これは、IFRS 会計基準が当該科目の表示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当てはまる[*IFRS 18.23, IFRS 18.B8, IFRS 18.BC57*]。

これらの変更の結果、特定の科目に関する要求事項にかかわらず、IFRS 第 18 号には、どの科目を表示するかを判断するための 2 ステップ・アプローチが実質的に導入された。

**ステップ1:** 要求される科目のうち、どの科目が重要性があるかを評価する

**ステップ2:** 重要性があり要求される科目の表示が、有用な体系化された要約を提供するために必要かどうかを評価する

ただし、企業が IFRS 会計基準に具体的に要求される科目を基本財務諸表に区分して表示する必要がないと結論付けても、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、重要性がある情報の提供になるのであれば、企業はそれらの損失を注記に開示する必要がある[IFRS 18.B8, 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。したが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。

#### 2.1.1.B 追加的な科目及び追加的な小計

IFRS 第 18 号は、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

- 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である場合には、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次のようなもの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し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の継続性がある。
  - (d) IFRS 会計基準が要求している合計及び小計よりも目立つ表示をしない。

IAS 第 1 号<sup>7</sup>には追加的な小計に関する類似の要求事項が含まれていたが、IFRS 第 18 号は基本財務諸表に表示される追加的な科目にも適用されるようにこの要求事項を拡大している。したがって IFRS 第 18 号第 24 項(a)は、追加的な科目と追加的な小計の両方について、「IFRS 会計基準に従って認識及び測定した金額」で構成されなければならないとしている。しかしながら、IFRS 第 18 号の本文及び結論の根拠のいずれにおいても、「IFRS 会計基準に従って認識及び測定した金額」が何を意味するかは説明されていない。

<sup>7</sup> IAS第1号第55A項及びIAS第1号第85A項を参照。

## よくある質問

### 質問 2-1: 純損益を通じて公正価値で測定される金融商品に係る実現利得及び損失と未実現利得及び損失を区分して表示することは許容されるか

資産運用等の一部の業界では、実現及び未実現利得及び損失は重要な指標である。また、特定の法域における規制上の要求事項や一部の国の GAAP は、特定の状況において実現及び未実現利得の表示を要求している。しかしながら、IFRS 会計基準書は「実現」と「未実現」という用語を定義しておらず、当該金額の計算方法に関する具体的なガイダンスも示していない。定義又は具体的なガイダンスがないため、実現及び未実現利得を分解し、純損益計算書において区分し表示することが許容されるかどうか、すなわち、当該科目は以下の両方に該当するかという疑問が生じる。

(a) 有用な体系化された要約に寄与するという純損益計算書における科目の分解の要件を満たす [IFRS 18.41(c), IFRS 18.B78]。

(b) 「IFRS 会計基準に従って認識及び測定」した金額で構成される [IFRS 18.24(a)]。

#### (a) 分解の要件

IFRS 第 18 号の分解の要求事項には、収益及び費用の類似した及び異質な特徴の明示的な検討が含まれているほか、IFRS 第 18 号は、異質な特徴が 1 つあれば分解された情報に重要性を生じさせるのに十分な可能性があると明確に示している [IFRS 18.B22]。利得又は損失が「実現」と「未実現」のいずれであるかは検討すべき特徴に該当し、IFRS 第 18 号 B78 項に具体的に記載されてはいないものの、この特徴は利得又は損失の不確実性の程度について財務諸表利用者に重要性がある情報を提供する可能性がある。

ただし、重要性がある分解した情報のすべてを科目として基本財務諸表に表示することはできず、IFRS 第 18 号は、独立した科目への分解が、純損益計算書が有用な体系化された要約を提供するために必要かどうかの決定に判断を用いることを企業に要求している [IFRS 18.41(c), IFRS 18.B78]。また、IFRS 第 18 号は、重要性がある情報を注記で開示するために項目を分解することを企業に要求している [IFRS 18.41(d), IFRS 18.B78]。そのため、企業が未実現利得及び損失を区分して表示することが科目として表示する要件を満たさないと結論付けた場合、具体的な開示の要求事項がなくても、もたらされる情報に重要性がある場合には注記で区分して開示することが要求される可能性がある。

#### (b) IFRS 会計基準に従う

純損益を通じて公正価値で測定するものとして保有する金融商品に係る当期の利得及び損失の合計が IFRS 会計基準に従って認識及び測定されることは明らかであるが、この利得又は損失の合計を「実現」と「未実現」の要素に区分する方法のガイダンスは存在しないため、明示的にも黙示的にも禁止されていないことになる。上述のとおり、IFRS 第 18 号は「IFRS 会計基準に従って」が何を意味するかを説明していないが、IAS 第 8 号に基づいて適切に策定された会計方針は、定義上、IAS 第 8 号に従っていることになる。よってこれは IFRS 会計基準に従うことになり、利得及び損失を「実現」と「未実現」で区分して表示することは IFRS 第 18 号第 24 項(a)に反していないことが示唆される。

その場合、IFRS 会計基準は利得又は損失の未実現部分を算定する方法について具体的なガイダンスは示していないことから、企業は、表示又は開示の目的上、分解した情報に重要性があると考える場合、IAS 第 8 号に基づき当期の未実現利得又は損失を算定するための会計方針を策定する必要がある。企業は、会計方針を策定するにあたり、(その全体が)公正価値ヒエラルキーのレベル 3 に区分される公正価値測定について、公正価値測定に係る当期の利得又は損失のうち未実現損益の変動に起因する額の開示を求める IFRS 第 13 号「公正価値」第 93 項(f)の要求事項など、類似の関連する論点を取り扱っている他の基準書の要求事項を考慮しなければならない。

### 弊法人のコメント

IFRS 第 18 号をはじめとする IFRS 会計基準書は、利得又は損失の「実現」及び「未実現」要素を区分して表示することが適切かどうかについて具体的なガイダンスは示していないため、複数の異なる実務が発展する可能性がある。法域によって特定の要求事項に従わなければならない場合があるため、企業が事業を行う法域における規制上の要求事項を考慮することが重要である。たとえば、特定の法域における特定の業界では、現地規制により「実現」要素と「未実現」要素を区分して表示することが要求される。

さらに、実現及び未実現利得及び損失を区分して表示することが有用な体系化された要約に寄与するかどうかを決定するため、判断を適用しなければならない。寄与する場合、企業は以下を行わなければならない。

- 科目に正確に名称を付ける
- 表示の基礎を明確にするため、利得及び損失のどの部分が実現及び未実現であるかを決定するための会計方針を開示する

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になる場合には、追加的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 IAS 第 1 号には含まれていなかつたものであり、基本財務諸表に含める追加的な科目及び追加的な小計を、IFRS 第 18 号第 22 項に定められている基本財務諸表の特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、「法人所得税控除後売上総利益」を表す小計は、営業区分と法人所得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。また、上記の IFRS 第 18 号第 24 項(c)の要求事項は、表示の変更が必要になる場合を除いて、企業の追加的な科目及び小計は、ある報告期間から翌報告期間へと継続して使用しなければならないことを示している。

追加的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な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[IFRS 18.B7]。すなわち、

- (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性を検討するよう求めている[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的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を相互参照するよう、企業に求めている。しかしながら、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 号には、当該金額が含まれる基本財務諸表の科目を注記において開示することを求める要求事項が追加されている[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に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財務諸表の透明性が増し、注記に開示される金額が基本財務諸表に表示される金額とどのように結びつくかを容易に理解できると考えられる。

## 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。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・フローの定義を満たしていること以外に、少なくとも 1 つの類似した特徴」を有していか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(上記セクション 2.1.2 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

## 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められる資産、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こと
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けすること
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こと

情報の集約及び分解では、企業は以下を回避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
- 過度な詳細により情報を不明瞭にすること

たとえば、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、多数の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(多数の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、実際にはその大半を、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、以下を求められる[*IFRS 18.41*]。

- (a) 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。
- (b) 共有されていない特徴に基づいて項目を分解する。
- (c) 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(上記セクション 2.1 を参照)。
- (d) 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(上記セクション 2.2 を参照)。
- (e) 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、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てるため、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)
- (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。企業は項目の特徴なら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、「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下、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。

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め(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、資産、負債、資本、収益、費用又はキャッシュ・フローの定義を満たしているという共有されている特徴以外に少なくとも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識別した資産、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。
- (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。
  - (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]。

## 2.2.2 集約及び分解の基礎

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・フローを類似する(異質な)特徴を基に集約(分解)しなければならない。

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]。定量的な閾値はないものの、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という特徴以外に、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定性的な「最低限の」閾値は存在する[IFRS 18.B21]。

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]。

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設例に説明している[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非金融資産と別個に表示する。当該金融資産は、非金融資産と異質であることに加えて、それぞれの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
- 債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、資本性投資と負債性投資はどちらも公正価値で測定されるものの、資本性投資は負債性投資と比べると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しなければならない。

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。

### 2.2.2.A 類似の及び異質な特徴の例

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を定めている。下記の表では、これらの特徴の例を示している [IFRS 18.B19, IFRS 18.B78, IFRS 18.B110]。

特徴	例
取引及び残高の両方に関連する例	
性質	<p>取引</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 有形固定資産の減価償却</li> <li>▪ 人件費</li> </ul> <p>残高</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 資本性投資</li> <li>▪ 負債性投資</li> </ul>
企業の活動における機能 (又は役割)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 売却費用</li> <li>▪ 配送費</li> <li>▪ 管理費</li> <li>▪ 投資不動産</li> </ul>
測定基礎	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 純損益を通じて公正価値</li> <li>▪ 償却原価</li> </ul>
測定の不確実性、測定結果の不確実性又は項目に関連したその他のリスク	<p>測定の不確実性</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 見積り(たとえば、IAS第36号「資産の減損」に基づく回収可能価額、IFRS第9号に基づく全期間の予想信用損失)</li> </ul> <p>測定結果の不確実性</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 係争事件に係る引当金</li> <li>▪ 変動対価</li> </ul>
地域又は規制環境	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 不安定な法域にある有形固定資産</li> <li>▪ 従業員給付に関する特定の法域の要求事項</li> </ul>
税金への影響	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 項目に異なる税率が適用される場合</li> <li>▪ 資産又は負債が異なる税務基準額を有している場合</li> </ul>
収益及び費用に関連する例(すなわち、取引のみに関係するもの)	
持続性	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 収益及び費用の項目の発生頻度</li> <li>▪ 項目が経常的か非経常的か</li> </ul>
認識時期	<p>以下の時点で生じる収益又は費用</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 項目の当初認識時</li> <li>▪ 当該項目に関する見積りの事後変動</li> </ul>

### 資産、負債及び資本の項目に関する例(すなわち、残高のみに関連するもの)

回収又は決済の残存期間及び時期	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 流動又は非流動の分類</li> <li>▪ 回収又は決済が企業の営業循環過程の一部を構成するかどうか</li> </ul>
流動性	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 現金</li> <li>▪ 債権</li> <li>▪ 長期定期預金</li> </ul>
種類	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 財の種類</li> <li>▪ サービスの種類</li> <li>▪ 顧客の種類</li> </ul>
項目の使用又は移転可能性に関する制限	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 制限付預金</li> <li>▪ 制限付資産</li> </ul>

IFRS 第 18 号はまた、取引及び残高両方の特徴として「規模」を挙げているが、これが定量的な重要性のみを意味するかどうかは、IFRS 第 18 号及び IFRS 第 18 号の結論の根拠のいずれもこれ以上説明していないため直ちにはわからない。ただし、IFRS 第 18 号は、重要性がない項目を重要性がある項目又は他の重要性がない項目と集約すること、また、そのように集約した項目の名称付けに関連する影響に關してはより詳細なガイダンスを示している(下記セクション 2.3 を参照)。

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と説明している。特徴の例は、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可能性がある。財政状態計算書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*]。

#### 2.2.2.B 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区分表示又は注記における区分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, IFRS 18.B111*]。

#### IFRS 第 18 号からの抜粋

- B79 特徴が十分に異なっているため、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、及びそうした評価減の戻入れ
  - (b) 有形固定資産に係る減損損失、及びそうした減損損失の戻入れ
  - (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	特徴が十分に異なっているため、有用な体系化された要約を提供するために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探するためには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。

### 2.2.3 機能別に表示した営業費用の集約及び分解

上記セクション 2.2 で説明した、基本財務諸表で有用な体系化された要約を提供する科目を表示するために項目を集約又は分解することを求める要求事項は、性質別又は機能別の営業費用の表示に等しく適用される(下記セクション 3.4.2 を参照)。IFRS 第 18 号の適用指針には、企業が営業費用を機能別に表示する場合に関連する以下の例が含まれている[IFRS 18.B85]。

#### IFRS 第 18 号からの抜粋

##### 営業費用の集約

B85 第78項を適用するために、企業は営業費用についてどのようなレベルの集約が最も有用な体系化された要約を提供するのかを検討しなければならない。例えば、企業はさまざまな管理活動(人事、情報テクノロジー、法務及び経理など)を有している場合がある。有用な体系化された要約を提供するために、企業はこれらの活動に関連する営業費用を共有されている特徴に基づいて集約する場合がある。すなわち、すべてが管理活動において費消された資源に係る費用である。したがって、企業はそれらを「管理費」と呼称される科目に表示する場合がある。企業には販売活動に費消された資源に係る費用もある場合がある。これらの費用は、管理費とは異質な特徴を有している。すなわち、販売費は販売活動において費消された資源から生じ、管理費は管理活動において費消された資源から生じる。これらの特徴は、十分に異質であるため、分解(すなわち、販売費と管理費について別々の科目に表示)が企業の費用について有用な体系化された要約を提供するために必要である場合がある。

ただし、IFRS 第 18 号 B85 項に含まれる例にいかわらず、販売費及び一般管理費は必ず区分して表示しなければならないわけではない。企業は、純損益計算書にどの科目を表示するかを決定する際に一般的な集約及び分解の要求事項を適用しなければならないため、上記の例における結論とは異なるとしても、妥当な結論に達することが起こり得る。

たとえば、販売費及び一般管理費は他の特徴を共有している場合があるため、有用な体系化された要約を提供するには、特定の状況においてこれらの費用を 1 つの科目に集約しなければならない可能性がある。有用な体系化された要約の提供を達成するには、基本財務諸表が煩雑になるのを回避するため、個別に重要性がある情報の集約が必要になる可能性がある。ただし、その場合には、集約した重要性がある情報を注記で開示する必要がある。

また、「有用な体系化された要約」の概念は財務諸表利用者の視点に基づいている [IFRS 18.16]。そのため企業は、判断を適用しなければならず、財務諸表利用者が比較を行う又は業績の概要を理解する際に独立の科目であることは重要ではないと考えるであろうと結論付ける場合がある。

## 2.3 項目の記述

IFRS 第 18 号は、基本財務諸表に表示される科目の記述及び注記に開示される項目に関する要求事項も定めている。

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、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」と記述している場合、「通例でない」の定義を開示する必要がある [IFRS 18BC78]。

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要求事項を決定した [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ドラインに準じて、分解された情報は要求されないのである。

企業は、有益な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。

### 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

- B25 企業は、より有益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。企業がより有益な名称をどのようにして見つける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つけること
  - (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、「他の営業費用」又は「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

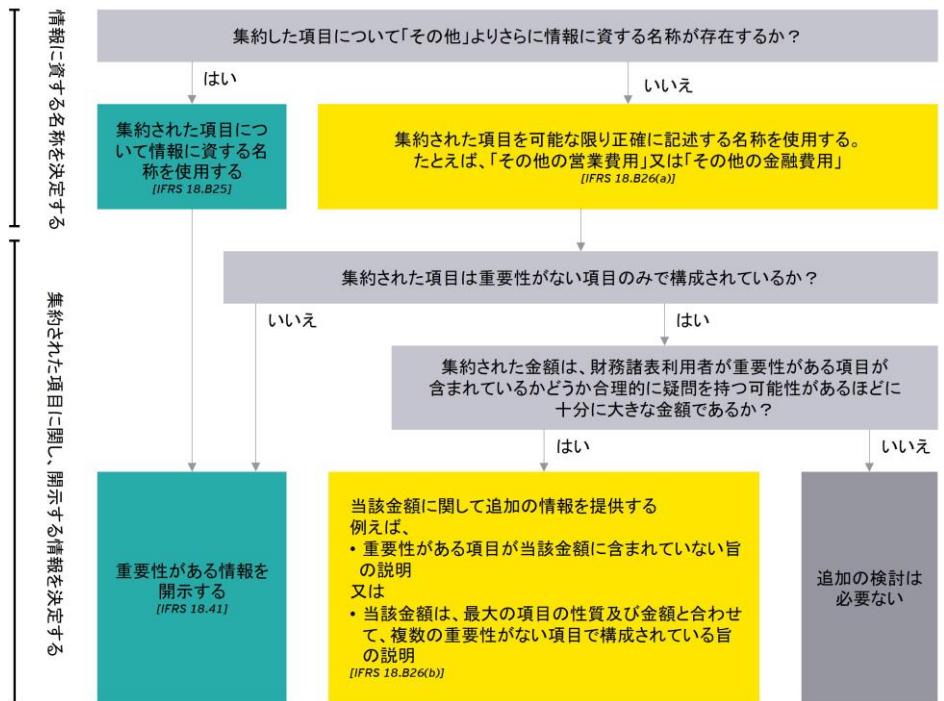
企業は、異質な特徴を有している重要性がない項目を集約する可能性がある。個々には重要性がない項目で構成されていても累計すれば、結果として多額となる場合がある。このような場合、企業は、集約した金額が十分に多額で、重要性がある項目を含んでいないかを財務諸表利用者が合理的に疑問に感じることはないかどうかを検討する必要がある。この場合、その疑問を解消するために必要とされる情報は、それ自体が重要性がある情報である[IFRS 18.BC80]。

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 Figure 7】。

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 号の適用には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、今まで 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、はらつきを解消し、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, IFRS 18.BC83]。

#### IFRS 第 18 号からの抜粋

- 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 (B29 項参照)。
- (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、純損益(合計)に加えて、2 つの追加的な小計が要求される。つまり、1)「営業損益」及び 2)「財務及び法人所得税前純損益」である。営業損益は、企業の営業活動を適切に表現することを意図しており、財務及び法人所得税前純損益は、利用者が企業の資金調達方法の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表示を求める要求事項の導入によって、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 18.69, 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。利用者の情報ニーズは基本財務諸表ごとに異なり、その結果、各基本財務諸表の分類目的は異なるものとなる。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)の中で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その性質を一致させることは意図されていない。たとえば、各基本財務諸表の目的が異なることを反映するため、IAS 第 7 号で定義される「投資活動」は、純損益計算書の投資区分とは意図的に異なっている。しかしながら、一致しなくとも、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、類似の名称の使用が純損益計算書の項目の表示に影響を及ぼすことはないと結論付けている [IFRS 18.BC86, IFRS 18.BC87]。

#### 3.1 新しい要求事項の概要

下記セクション 3.1.1 からセクション 3.1.3 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、下記セクション 3.2 からセクション 3.4 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現行の分類は企業間で同じとはならない可能性がある。

これは明らかであるかもしれないが、分類の要求事項は、IFRS 会計基準を適用した結果、当期の純損益にすでに含まれていた収益及び費用にのみ適用され、資産計上された費用又は当期のその他の包括利益に含められる項目には適用されないと留意する。ただし、分類の要求事項は、以前その他の包括利益に認識されており、純損益に認識される項目である「組替調整額」(一般的に「リサイクリング」と呼ばれる)には適用される。

### 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例<sup>8</sup> (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、下記セクション 3.1.2 を参照)を図 3-1 に示している。

図 3-1: 純損益計算書の表示例

純損益計算書\*

収益

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**

関連会社及びジョイント・ベンチャーからの利益に対する持分

関連会社及びジョイント・ベンチャーの処分に係る利得

**財務及び法人所得税前利益**

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**

法人所得税費用

**継続事業からの利益**

非継続事業からの損失

**当期利益**

営業

投資

財務

法人所得税

非継続事業

\* 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

8 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「財務諸表における表示及び開示」の紹介、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

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) 法人所得税
- (e) 非継続事業

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
- 持分法を用いて会計処理される関連会社、ジョイント・ベンチャー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負債から生じた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)
- その他の負債にIFRS会計基準を適用した結果、純損益に認識される利息費用及び金利変動の影響(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号に従った長期引当金の割引の振戻し)

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、引当金の再測定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。収益及び費用を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 IAS 第 1 号に基づき営業損益の小計を任意で表示しているが、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。

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 2 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ドラインを定めている。

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、それらが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正味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ドラインも定めている。

- 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.D を参照)
- デリバティブ及び指定されたヘッジ手段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

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。

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ることを認識している。

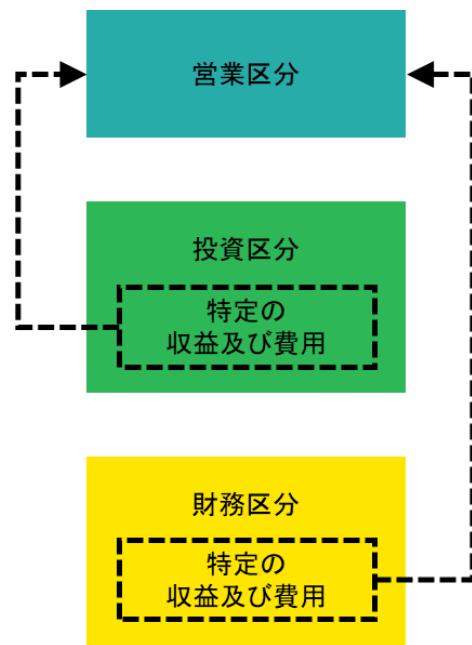
したがって、IFRS 第 18 号は、以下の 2 つの「特定の主要な事業活動」の概念を導入している。

- 特定の種類の資産への投資(例:不動産投資会社)
- 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



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を評価すればよいことになる。企業が、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、軽微又は付隨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(下記セクション 3.3.1 を参照)、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る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
- 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は下記セクション 3.3.1、当該企業に対する要求事項は下記セクション 3.3.2 からセクション 3.3.4 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、下記セクション 3.3.5 とセクション 3.3.6 でそれぞれ解説している。

さらに、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。営業費用は依然として「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、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（上記セクション 2.1.1.B を参照）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できるようになることで、多くの企業は、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

- 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、以下からの第 54 項に定める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、及び投資不動産からの賃料収益
- 資産の当初及び事後測定から生じる収益及び費用。例：投資不動産の減損損失及び戻入れ、ならびに再測定
- 資産の取得及び処分に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)

これらの資産から生じる上記以外の収益及び費用は、営業区分に含めなければならない点に留意する。IFRS 第 18 号第 53 項には、IFRS 第 18 号第 54 項に記載されている「特定の」収益及び費用のみを投資区分に分類すべきことが明記されている。

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の例を提供している[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て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があるが、これら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(下記セクション 3.2.6 を参照)
- 次のような、営業区分に分類され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、よって企業結合からのリターン(たとえば、割安購入益)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]。

## よくある質問

### 質問 3-1: オペレーティング・リースについて保有する有形固定資産の賃貸収益を貸手は純損益においてどのように分類するか

貸手は、IFRS 第 16 号を適用して有形固定資産のリースをオペレーティング・リースに分類し、当該リースからの賃貸収益を純損益に認識する場合がある(たとえば、貸手が以前は自社の事業で使用していた倉庫をリースする場合)。企業は、そのようなリース収益を分類するにあたり、当該有形固定資産項目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かどうかを考慮しなければならない[*IFRS 18.B45*]。

IFRS 第 18 号 B48 項は、財又はサービスを製造又は供給するために組み合わせて使用し、おおむね独立してリターンを生み出さない資産の例として有形固定資産を挙げているが、これは有形固定資産を第三者にリースする場合ではなく、企業の自社の事業に使用する場合を前提としている[*IFRS 18.B48*]。IFRS 第 18 号 B48 項の例にかかわらず、貸手が個々の項目をリースし、自社の事業では使用しない場合が起こり得る。そのような場合、当該資産は個別にかつおおむね独立してリターンを生み出す可能性がある。オペレーティング・リース収益は当該資産が生み出した収益を表すため、そのような状況においてこの収益は投資区分に分類されることになる[*IFRS 18.53(c); IFRS 18.54(a)*]。

特定の主要な事業活動を有する企業には異なる分類が適用される場合がある。これについては下記セクション 3.3.2.B の質問 3-18 を参照されたい。

### 質問 3-2: ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額に対する金融収益は純損益においてどのように分類するか

IFRS 第 16 号のファイナンス・リースに基づいて資産を保有する貸手は、正味リース投資未回収額に対する金融収益を純損益に認識する。

正味リース投資未回収額は、単一の資産のみから生じるため、企業の他の資源と合わせてリターンを生み出すことはない。よって、正味リース投資未回収額に係る資産は、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という要件を満たしている[*IFRS 18.B45*]。当該金融収益は、正味リース投資未回収額の事後測定から生じる収益であるため、投資区分に分類される[*IFRS 18.53(c); IFRS 18.54(b)*]。

特定の主要な事業活動を有する企業には異なる分類が適用される場合がある。これについては下記セクション 3.3.2.B の質問 3-19 を参照されたい。

### 質問 3-3: 投資不動産の保有に関する費用は純損益においてどのように分類するか

上述のとおり、IFRS 第 18 号は、定義された状況で生じた特定の費用のみを投資区分に分類することを要求している[*IFRS 18.54(b)-(c)*]。したがって、投資不動産の保有により生じるその他の費用(たとえば、管理費や投資不動産に対する税金)は、投資区分への分類が要求される支出の区分には該当しないため、営業区分に分類される。

### 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持分法を用いて会計処理する投資への投資を行う、行わないに関係なく、すべての企業は、関連会社、ジョイント・ベンチャー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(a), IFRS 18.55(a), IFRS 18.BC110]。

この要求事項は、当該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ジョイント・ベンチャーの活動の支配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。その意図は、そのような収益及び費用をすべて投資区分に分類することで、当該収益及び費用の分析のための一貫した出発点を提供することであり、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、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の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 2 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可能性がある（下記質問 3-4 を参照） [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により、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、そうした企業も、持分法投資から生じた収益及び費用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、関連会社及びジョイント・ベンチャーに関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ない関連会社、ジョイント・ベンチャー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、下記セクション 3.3.2.A で説明しているように当該資産に対する投資が企業の主要な事業活動である場合を除き、投資区分に分類される [IFRS 18.53(a)]。

## よくある質問

質問 3-4:企業は、一部の持分法投資だけの収益についての追加的な小計を投資区分に表示することができるか

下記セクション 3.5.5.A の質問 3-26 の回答を参照。

質問 3-5:企業は、持分法投資の処分に係る利得又は損失を、持分法投資の純損益に対する持分相当額と同じ科目に表示することができるか

IFRS 第 18 号を含む一部の IFRS 会計基準書は、純損益計算書で区分して表示すべき特定の科目を定めている。持分法を用いて会計処理される関連会社及び共同支配事業の純損益に対する持分相当額は、そのような特定の科目に該当する(下記セクション 3.4 を参照)。ただし、IFRS 第 18 号は、有用な体系化された要約を提供するために必要でなければ、これらの最低限の科目は要求されないと明確に示している。

企業は、処分に係る利得又は損失の特徴の検討を含め、特定の事実及び状況の検討に基づき、判断を適用して適切な集約の水準を決定する。この点に関しては、継続性、機能、規模などの特徴が関連する可能性がある。2 つの科目の集約の例は、IFRS 第 18 号に含まれる最初の純損益計算書の設例に示されている [IFRS 18.IE7]。

## 弊法人のコメント

事実及び状況の評価に応じて、有用な体系化された要約の提供に寄与するのであれば集約が許容されると考えられる。同様に、上記図 3-1 で示しているように、別々の科目に表示したほうがより有用な体系化された要約につながる場合、別々の科目に表示することも許容される。

### 3.2.1.B 取得及び処分に係る増分費用の分類

投資の取得及び処分に直接起因する増分費用(IFRS 第 18 号第 53 項に規定。上記セクション 3.2.1 を参照)は、投資区分に分類しなければならない。この要求事項の目的は、これらの費用のより一貫した分類をもたらすことである [IFRS 18.54(c), IFRS 18.BC106(c)]。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費用は、IFRS 第 18 号の一般的な要求事項に基づき営業区分に分類されるであろう [IFRS 18.BC107]。

このような取得及び処分に直接起因する増分費用は一般的には容易に識別可能な外部費用であり、したがって当該要求事項で一貫した分類がなされ、利用者にとってより有用な情報がもたらされると想定される。ただし、投資の取得に関するすべての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。投資区分に分類される場合、人件費などの費用の複雑かつ恣意的な配分を伴う可能性がある。同様に、必ずしもすべての増分費用が投資区分に分類される訳ではなく、取得に直接起因するもののみが分類される。したがって、第三者に支払う投資管理報酬など、投資に関する継続的な費用は、投資区分ではなく、営業区分に分類される(上記セクション 3.2.1 の質問 3-3 を参照)。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 [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。

## よくある質問

### 質問 3-6: 他の企業への投資の取得時に発生する取引コストは純損益においてどのように分類されるか

子会社、関連会社、又はジョイント・ベンチャーへの投資、もしくはその他の資本性投資を取得する企業には、一般的に取得に関連する取引コストが生じる。

そのような取得に関連する取引コストは、取引の性質に応じて資産化されるか費用計上される。たとえば、IFRS 第 3 号「企業結合」の下では、子会社の取得に関連する取引コストは純損益計算書において費用として認識されるが、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の下では、関連会社又はジョイント・ベンチャーの取得に関連する取引コストは、純損益計算書で認識するのではなく、当該投資の持分法により会計処理される取得原価の一部として資産計上される。

純損益計算書に認識される費用に関し、IFRS 第 18 号は、その収益が投資区分に含められる資産の取得については、当該取得に直接起因する増分費用も投資区分に分類し、営業区分に分類される収益を生み出す資産については、当該資産を取得するコストも営業区分に分類すると定めている[IFRS 18.54(c)]。

以下の例では、純損益計算書に認識される、そのような取得に係る増分コストの分類を取り上げている。

#### 設例 3-1: 取得に係る増分コストの分類

P 社は、連結財務諸表のみを作成する親会社である。P 社は、特定の主要な事業活動は有していない。20X0 年 12 月 31 日終了年度において、P 社は以下を取得する。

- (a) 子会社。これは IFRS 第 3 号に従って会計処理される企業結合であり、関連する取引コストが CU5,000,000 生じる。
- (b) 支配、共同支配又は重要な影響力のない資本性投資。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、取引コストが CU200,000 生じる。

P 社は、IFRS 第 18 号を適用し、企業結合で取得した資産の少なくとも一部は、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さないと判断する。したがって、子会社の取得から生じる取引コストは営業区分に分類することが求められる[IFRS 18.49(f)]。

P 社は、取得した資本性投資は、配当の形で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と判断する。よって企業は、将来の受取配当金を投資区分に分類するとともに、当該投資の取得から生じる取引コストを投資区分に分類する[IFRS 18.54(c), IFRS 18.B46(a), IFRS 18.B47(b)]。

特定の主要な事業活動を有する企業には異なる分類が適用される場合がある。これについては下記セクション 3.3.2.B の質問 3-21 を参照されたい。

### 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 18.53(b), IFRS 18.BC135]。

下記セクション 3.3.4 で説明しているように、この要求事項には、主要な事業活動が金融資産への投資又は顧客へのファイナンスの提供である企業のための限定的な例外規定が存在する。

この要求事項は、主要な事業活動として金融資産への投資又は顧客へのファイナンスの提供を行っていない企業の場合、現金を保有する目的又は受領する方法と純損益における分類の間には関連がないことを意味している。

#### よくある質問

##### 質問 3-7: 顧客から前払金として受領した現金及び現金同等物に係る金利収益は純損益においてどのように分類されるか

企業が、重大な金融要素を有する収益契約に基づき顧客から前払金を受領した場合、当該前払金について稼得した金利も投資区分に分類される [IFRS 18.53(b), IFRS 18.54(a)]。企業は、現金について稼得した金利収益を営業利益の一部として分類することは認められない。

特定の主要な事業活動を有する企業には異なる分類が適用される場合がある。これについては下記セクション 3.3.2.B の質問 3-25 を参照されたい。

### 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」の小計は必須の小計として 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]。下記セクション 3.3.3.A で説明しているように、この要求事項には、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のための限定的な例外規定が存在する。この小計の役割は、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ことを主な理由に、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 つの種類の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

- 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ため、企業は次の両者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)

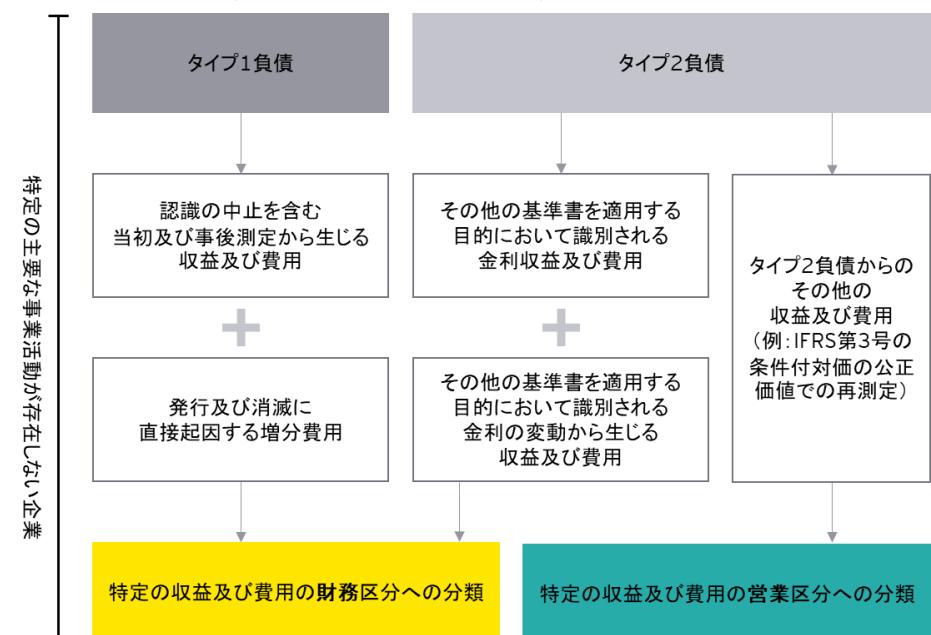
2つの種類を区別するために、我々はそれぞれに名称を付け、その名称を本稿全体を通じて使用する。

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)

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[IFRS 18.60, IFRS 18.61]。

**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.D 及びセクション 3.2.8 をそれぞれ参照されたい。

### 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

- 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]。

- 無担保社債、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
- 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
- 負債性金融商品の消滅時に認識される再測定額

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(b), 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。これは、当該取引コストが当該負債の当初測定の一部でもなければ、金利費用でもないため、財務区分への分類要件を満たさないためである[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の収益及び費用は、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 18.BC155]。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(b)]。

- 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
- 廃棄引当金
- 訴訟引当金

タイプ 2 負債について、その他の IFRS 会計基準書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純損益に認識される金利収益及び費用は財務区分に分類される[IFRS 18.61, IFRS 18.BC164]。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 会計基準書が、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ないからである。その一例として挙げられるのは IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」に基づき会計処理される株式に基づく報酬から生じる公正価値の変動である。IFRS 第 2 号には、金利要素を他の公正価値の変動と区分して識別することを求める要求事項は存在しない。そのため、IFRS 第 18 号に基づくと、公正価値の変動に含まれる金利要素を区分して財務区分に分類

するのではなく、公正価値の変動全体を営業区分に分類する[*IFRS 18.BC167, IFRS 18.BC168*]。

IFRS 第 18 号には、財務区分に分類されるタイプ 2 負債に係る金利収益及び費用（金利の変動から生じるもの）の例として以下が挙げられている [*IFRS 18.B54*]。

- IFRS 第 9 号に従って認識する買掛金に係る金利費用
- 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を含んだ契約負債に係る金利費用
- IFRS 第 16 号に従って認識するリース負債に係る金利費用
- IAS 第 19 号「従業員給付」に従って認識する確定給付負債（資産）の純額に係る利息費用（収益）の純額
- IAS 第 37 号に従って認識する引当金に関する割引の振戻し

IAS 第 37 号に従って認識された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一方で、3 つ目は営業区分に分類しなければならない[*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。

疑義が生じないように説明すると、IFRS 第 18 号は、IFRS 会計基準の適用により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も概説している。たとえば、以下のようなものが挙げられる[*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
- IAS 第 19 号の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 ローン・コミットメントの手数料の分類

手数料は、借手がターム・ローン、信用供与枠又はリボルビング債務契約のために支払う場合があり、これらの手数料は、以下に応じて、結果として生じるローンの実効金利に含められるか、コミットメント期間にわたって費用計上される。

- 開始時に、ローン・コミットメント全体又はその一部を利用する可能性が高い（利用しないよりも利用する可能性のほうが高い）
- 利用した時点で、ローン・コミットメントが失効する（すなわち、当該ローンの返済後にさらなる金額を引き出すことはできない）

IFRS 第 18 号の下では、借手の純損益計算書における支払ったローン・コミットメントの手数料の分類は、基礎となる会計処理を反映しなければならない（すなわち、分類は、負債が認識されたか否かに基づく<sup>9</sup>）。結果として生じる費用は、企業が財務区分に分類しなければならない特定の費用である場合を除き、営業区分に含められる [*IFRS 18.50, IFRS 18.62*]。

<sup>9</sup> International GAAP® 2025 第 46 章セクション 2.8 を参照されたい。[ey.com/IFRS](http://ey.com/IFRS)で閲覧可能

次の設例は、基準の開発時に純損益計算書における区分の論点を取り上げたIASBスタッフ・ペーパー<sup>10</sup>でのコミットメント手数料の説明に基づいている。

#### 設例 3-2: 借手が支払ったローン・コミットメントの手数料の分類

企業は、期間 5 年、CU100 百万の現金で返済する与信契約を締結し、ローン・コミットメントの手数料 CU1 百万を開始時に支払う。A 社は特定の主要な事業活動を有していないと仮定する。

この設例の目的上、与信契約は以下のいずれかであるとする。

1. 返済スケジュールが定められている定期ローンで、企業が初日に全額を引き出し、その結果負債の認識が生じるもの
2. 定期ローンに係るローン・コミットメント。A 社が開始時に与信枠のうち CU60 百万を引き出す可能性が高く、部分的な引出しの時点で負債の認識が生じ、残りは未使用となるもの
3. 定期ローンに係るローン・コミットメント。開始時には A 社がローンを引き出す可能性が高くないもの
4. リボルビング・クレジット契約(すなわち、A 社が契約期間中に複数回引出しと返済を行うことができるもの)

上記項目の会計処理及び分類は以下のとおりである。

	引出しの可能性	基礎となる会計処理	純損益計算書における分類
1	初日に全額	コミットメント手数料は、結果として生じる負債に係る IFRS 第 9 号に基づく実効金利の一部を構成し、ローンの期間にわたって金利費用の一部として認識される。	財務
2	60% が引き出される可能性が高い	コミットメント手数料は引き出される可能性が高いローンに CU600,000 比例配分され、結果として生じる負債に係る実効金利の一部を構成する。	財務
		コミットメント手数料の残りの金額は、コミットメント期間にわたって定額法により費用計上される。	営業
3	ローンが引き出される可能性は高くない	ローン・コミットメントの手数料は、コミットメント期間にわたって定額法により費用計上される。	営業
4	ローンが何度も引き出され、返済される(リボルビング・クレジット契約)	ローン・コミットメントの手数料は、特定の借入に関係しないため、契約期間にわたって定額法により費用計上される。	営業

10 IASBアジェンダ・ペーパー21E「純損益計算書の分類に関する論点」(2023年3月)の付録A、IFRS 財団のウェブサイトで閲覧可能

コミットメント手数料が IFRS 第 9 号に基づきローンに係る実効金利に含められる上記シナリオにおいて、コミットメント手数料（又は手数料の比例部分）は金利費用の一部を構成し、よって財務区分に分類される。これは、企業が特定の主要な事業活動を有していない場合、タイプ 1 負債とタイプ 2 負債の両方に係る金利費用は財務区分に分類されるためである。

一方、コミットメント手数料が実効金利に含まれない場合、当該手数料（又は手数料の比例部分）は営業区分に含められる。これは、コミットメント手数料が以下のいずれにも該当しないためである。

- 当初及び事後測定から生じる収益及び費用、又はタイプ 1 負債の発行に直接起因する増分費用
- 他の IFRS 会計基準書の適用に伴い識別されたタイプ 2 負債に係る金利収益及び費用

### 3.2.2.D 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[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[IFRS 18.B56]。

#### 主契約と組込デリバティブが分離される

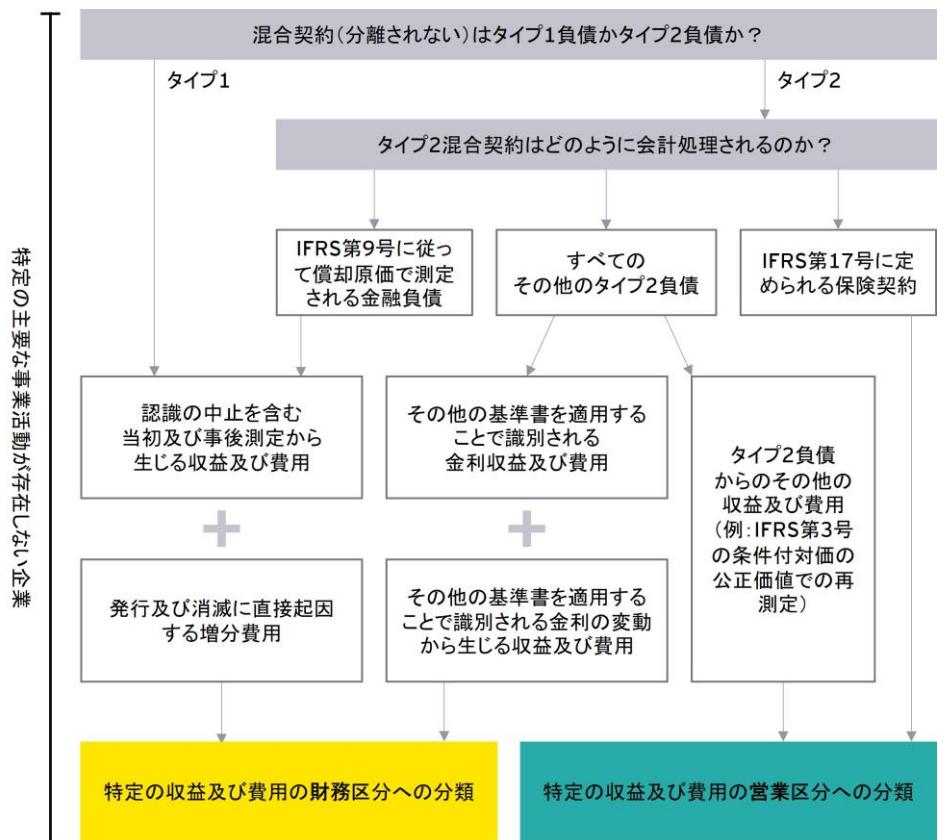
分離される場合には、負債である主契約から生じる収益と費用は、混合契約の主契約ではなく類似する負債の分類と同じ要求事項に従って分類される。つまり、企業は上記セクション 3.2.2 に概説されるガイダンスに準拠する。すなわち、タイプ 1 負債かタイプ 2 負債かを評価し、適切なガイダンスに従うこととなる[IFRS 18.B56(a)(i), IFRS 18.BC171(a)]。下記セクション 3.3.3.B で解説しているように、主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供する企業には具体的な要求事項が存在する。

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つて分類される。詳細は下記セクション 3.2.8 で解説している[IFRS 18.B56(a)(ii), IFRS 18.BC171(b)]。

#### 組込デリバティブが分離されない

組込デリバティブが分離されない場合、IFRS 第 9 号は当該混合契約を单一の会計処理単位として取り扱い、結合後の負債全体を測定する[IFRS 18.BC170]。以下の図は、組込デリバティブが分離されない場合の、混合契約から生じる収益及び費用の分類に関する要求事項を要約している[IFRS 18.B56]。

図 3-4:混合契約の分類(分離されない)



資金調達のみを伴う取引から生じる混合契約(分離されないもの。タイプ1負債の混合契約)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。すなわち、別の活動が存在することを示唆する組込デリバティブの存在にもかかわらず、当該混合商品全体が実質的にタイプ1負債として扱われる[*IFRS 18.B56(b), IFRS 18.BC173(a)*]。

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号に従つ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、当該混合契約から生じるすべての収益及び費用は財務区分に分類される。償却原価で測定される混合商品は実質的にタイプ1負債として扱われる。  
IASBは、金利収益及び費用を、そのような償却原価で測定される負債の再測定から生じる他の収益及び費用と区分するためのコストは、その便益を上回ると考えた[*IFRS 18.BC175-BC176*]。タイプ2の混合契約の例としては、与信期間を延長し、早期返済オプションを含む買掛金を挙げることができる。この場合、延長された与信期間に関連する金利収益及び費用が生じるほか、早期返済オプションの使用に関する予想の変更に伴う予想将来キャッシュ・フローの変動を契機とした再測定による収益及び費用も生じる可能性がある。
- 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を含む、混合契約からの収益及び費用は営業区分に分類される[*IFRS 18.BC179(b)*]。
- それ以外のすべてのタイプ2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収益及び費用ならびに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[*IFRS 18.BC173(b)*]。

契約が混合契約であるかどうかを評価する過程は関係がなく、契約が分離に関する IFRS 第 9 号第 4.3.3 項の要求事項を満たさなかったのか、又は IFRS 第 9 号第 4.3.5 項に従って金融商品全体を純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定したのかに問わらず、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、このガイダンスへの準拠が求められることに留意する必要がある[IFRS 18.B57]。

償却原価で測定される混合契約の取扱いについては、上記 1 つ目の箇条書きで説明している。しかし、上述のとおり、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(すなわち、タイプ 2 負債)も、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できる。一般的に、金利費用はその他の IFRS 会計基準書(すなわち、IFRS 第 9 号)を適用する目的で公正価値の変動と区分して認識されず、よって財務区分に分類できないことから、この種類の混合契約に関する収益及び費用は営業区分に分類される[IFRS 18.BC178]。

### 3.2.2.E 選択された負債からの収益及び費用の分類

#### よくある質問

##### 質問 3-8: 契約負債(重大な金融要素を含むもの)に係る金利費用は純損益においてどのように分類されるか

IFRS 第 18 号は、資金の調達のみを伴うものでなく、財又はサービスの提供にも関係していることから、タイプ 2 負債の例として IFRS 第 15 号の契約負債を挙げている[IFRS 18.B53(b)]。IFRS 第 15 号の顧客との契約の下で、企業が財又はサービスの移転に係る資金提供の重大な便益を得る場合、金利費用は純損益に認識される可能性がある。

重大な金融要素を含んだ契約負債に関して認識される金利費用は、財務区分に分類すべきタイプ 2 負債から生じる費用の例として挙げられている[IFRS 18.B54(b)]。

IFRS 第 15 号の契約資産に係る金利収益の分類については、下記セクション 3.2.3 の質問 3-10 を参照されたい。

##### 質問 3-9: 適切な区分を決定する目的で、タイプ 2 負債の再測定による「時間価値」の要素を分解することは許容されるか

公正価値など一部の測定には時間価値の要素が默示的に含まれるが、関連する IFRS 会計基準書に基づく会計処理では、この要素を区分して認識することは要求されていない。この一例として挙げられるのは、IFRS 第 2 号に従って会計処理される株式に基づく報酬取引から生じる公正価値の変動である。これには、貨幣の時間価値の要素が本質的に含まれるもの、IFRS 第 2 号に基づく会計処理において区分されていない(上記セクション 3.2.2.B を参照)。

IFRS 第 18 号では、他の IFRS 会計基準書を適用する目的で企業が識別したタイプ 2 負債に係る金利収益又は金利費用(金利の変動から生じたものを含む)のみを財務区分に含めることが明記されている[IFRS 18.61]。

#### 弊法人のコメント

IFRS 会計基準書が金利収益又は金利費用の認識を容認又は要求している場合を除き、時間価値の要素が默示的に含まれる負債の測定に関する場合でも、時間価値の要素に関連する収益及び費用を財務区分に分類するために分解することは認められないと考えられる。

### 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、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、残余区分として他の 4 つの区分に分類されることのないその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、持分法投資を主要な事業活動と考える企業に関連している。その場合、経営者が当該投資は企業の主要な事業活動の一部と考える場合であっても、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は投資区分に含められる[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]。

#### よくある質問

##### 質問 3-10: 契約資産（重大な金融要素を含むもの）に係る金利収益は純損益のどこに分類されるか

IFRS 第 15 号に基づく顧客との契約は、契約条件により顧客に財又はサービスの移転に係る資金提供の重大な便益が提供される場合には、契約資産及び関連する金利収益の認識につながることがある。収益契約から生じる債権と同様に、そのような契約資産は財又はサービスの製造又は供給から生じることから、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さない[IFRS 18.B48(b)]。

## 弊法人のコメント

IFRS 第 15 号に基づき契約資産に対して重大な金融要素が認識される場合、金利収益は営業区分に分類される。契約負債(すなわち、タイプ 2 負債)に係る金利費用は財務区分に分類されるため、これは一見すると直感に反する処理に見えるかもしれない。しかしながら、この場合企業は資金を調達しているのではなく、支払期限の延長により顧客に資金を提供していることになるため、資産と負債では異なる分類規則が適用されると基準では明確に示されている。

IFRS 第 15 号に基づく契約負債に係る金利費用の分類についての説明は、上記セクション 3.2.2.E の質問 3-8 を参照されたい。

### 質問 3-11: サービス委譲契約から生じる金融資産に係る金利収益は、純損益のどこに分類されるか

IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の適用範囲に含まれるサービス委譲契約から生じる金融資産に係る金利収益は、その収益及び費用が営業区分に分類される財及びサービスの製造又は供給から生じるため、IFRS 第 15 号の下で生じる債権と同じ方法で処理される。すなわち、当該金利収益は営業区分に分類される。*[IFRS 18.B48(b)]*

### 質問 3-12: 企業結合における条件付対価の再測定から生じる利得及び損失はどこに分類されるか

IFRS 第 3 号に基づき純損益に認識される、企業結合における条件付対価の事後的な再測定に係る利得又は損失は、関連する企業結合に、営業区分に分類される収益及び費用を生じさせる資産が含まれる場合、営業区分に分類される *[IFRS 18.B49(f), IFRS 18.B55(c)]*。

## 弊法人のコメント

IFRS 第 18 号における条件付対価に関する具体的なガイダンスは、IFRS 第 18 号に示されているデリバティブからの収益及び費用の分類に関する一般的な要求事項にかかわらず、デリバティブの定義を満たすものを含むすべての種類の条件付対価に適用されると考えられる。

### 質問 3-13: 政府補助金からの収益はどのように分類されるか

IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」は、政府補助金からの収益を純損益計算書に「総額」で、又は関連する費用から「控除」して含めることを認めている<sup>11</sup>。政府補助金を純損益計算書で「総額」表示することを選択した企業は、当該収益の分類に際して IFRS 第 18 号の一般的な分類の要求事項に従うことを求められる。一方で IAS 第 20 号を適用する際に政府補助金からの収益を関連する収益、費用、資産又は負債から控除した場合、当該収益を控除した関連項目の IFRS 第 18 号での分類に従う。

政府補助金に係る収益は、一般的に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からも、資金の調達のみを伴う負債(すなわち、タイプ 1 負債)からも生じない。また、政府補助金に係る収益は、他の IFRS 会計基準書を適用した結果、その他の負債に関して認識される金利収益(金利の変動から生じるもの)を表すものでもない。

<sup>11</sup> IAS 第 20 号第 26 項、IAS 第 20 号第 27 項、IAS 第 20 号第 29 項を参照。International GAAP® 2025 第 25 章を参照されたい。[ey.com/IFRS](http://ey.com/IFRS) で閲覧可能

したがって、総額で表示される政府補助金に係る収益は、通常、デフォルトの区分(すなわち、営業区分)に分類される。これは、IAS 第 20 号に従って純損益計算書に総額で表示された政府補助金に係る収益が、IAS 第 20 号に従って控除して表示される政府補助金に係る収益とは異なる区分に分類される可能性があることを意味している。

### 設例 3-3:政府補助金からの収益の分類

#### 設例 A

A 社は、他の資産と組み合わせて財の製造に使用する新しい圧延機を購入するためには政府補助金を受け取る[IFRS 18.B48(a)]。

A 社は、財政状態計算書において当該補助金を繰延収益として認識しており、政府補助金に係る収益を純損益計算書に「総額」で表示する方針を有している。繰延収益は、IAS 第 20 号の要求事項を適用して圧延機の耐用年数にわたって純損益計算書に認識される。

#### 分析

補助金に係る収益は、財政状態計算書に認識された繰延収益の取り崩しを表す。当該収益は、リターンを生み出すために他の資産と組み合わせて使用される資産である圧延機への投資から生じるものではない。当該収益はタイプ 1 負債から生じるものでもなければ、他の IFRS 会計基準書を適用する目的でタイプ 2 負債に関して認識される金利収益を表すものでもない。政府補助金に係る収益を営業区分に分類することは適切である。

A 社が政府補助金に係る収益を「控除」により表示する会計方針を有していたとすると、A 社は政府補助金に係る収益を圧延機関連の減価償却費から減額(又は控除)したはずであり、この減額された減価償却費も資産の性質を踏まえて営業区分に分類されていたはずである。

#### 設例 B

B 社は、X 銀行からの借入契約に関して生じる金利費用を補填するために政府補助金を受け取る。政府補助金に係る収益は、借入の実行日と同じ日に全額を受領する。

B 社は、政府補助金に係る収益を純損益計算書に「総額」で表示する会計方針を有している。A 社は補助金に係る収益を財政状態計算書に繰延収益として認識し、IAS 第 20 号に従って当該借入に係る利息を支払うに従い繰延収益を純損益計算書に認識する。

#### 分析

政府補助金に係る収益は、個別にかつおおむね独立してリターンを生み出す資産から生じる収益でもなければ、IFRS 第 9 号に基づく X 銀行との借入契約の償却原価の当初又は事後的な会計処理の一部ではないことから、タイプ 1 負債から生じるものでもない。また、他の IFRS 会計基準書を適用する目的でタイプ 2 負債に関して認識される金利収益を表すものでもない。したがって、B 社が政府補助金に係る収益を営業区分に分類することは適切である。

B 社が政府補助金に係る収益を純損益計算書において控除して表示する(すなわち、費用計上した利息と相殺する)会計方針を有していたとすると、B 社は、X 銀行に対するタイプ 1 負債に関して減額された金利費用を表示したはずであり、この減額された金利費用は財務区分に分類されていたはずである。

### 弊法人のコメント

IAS 第 20 号に基づき純損益計算書において「総額」で表示される政府補助金に係る収益をデフォルト区分(すなわち、営業区分)に分類することは通常適切であると考えられる。しかしながら、この事項については実務が変化する可能性があり、今後も注視する必要がある。

#### 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、意思決定に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*]。

現行の実務(IAS 第 1 号)において、多くの企業は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。

首尾一貫性は、新しい要求事項の重要な目標であり、IASB は「営業利益」に何を含めるべきかについてさまざまな見方が存在することを認識していた。しかしながら、IASB は、すべての企業に投資又は財務区分に含まれないすべての収益及び費用で構成される「営業利益」の小計の表示を求めて、利用者が分析を行うための一貫した出発点が提供されるとともに、企業間の比較可能性が達成されると見込んでいる。IASB は、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企業が利用できる、以下のような他のメカニズムが存在すると説明している。

- 追加的な科目又は小計の表示(上記セクション 2.1.1.B を参照)
- より詳細な分解(上記セクション 2.2 を参照)
- 経営者が定義した業績指標(MPM—下記セクション 4 を参照)の表示。たとえば、非経常的又は通例でないと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ができる[*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ると考えている[*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*]。

### 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推定はできない。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ジョイント・ベンチャー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。

### よくある質問

#### 質問 3-14: 企業は、要求される「営業損益」の小計について、「営業成果」や「純営業収益」など、別の名称を使用できるか

IFRS 第 18 号は、「その他の包括利益」、「純損益」及び「包括利益合計」などの用語を用いているが、企業は、当該項目の特徴を忠実に表現する方法で呼称される限り、IFRS 第 18 号が要求している合計、小計及び科目を呼称するために他の用語を用いることができると明確に示している([IFRS 18.11, IFRS 18.43])。また、IFRS 第 18 号第 11 項は、「純損益」の別の呼称の例として「純利益」を挙げているが、実務においては各法域においてそのような名称が他の意味を持つ可能性もある。

### 弊法人のコメント

IFRS 第 18 号は、要求している合計、小計及び科目に関して別の名称の使用を認めているため、「営業成果」や「純営業収益」は、特定の法域において別の意味を有する場合を除き、「営業利益」の代替的な名称として容認されると考えられる。

### 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た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])。法人所得税区分に分類した収益及び費用は、営業区分、投資区分及び財務区分への収益及び費用の分類に関する要求事項の対象ではない([IFRS 18.B29])。IASB は、法人所得税に関する収益及び費用を法人所得税区分に表示することは、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、該当がある場合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])。非継続事業区分に分類した収益及び費用は、営業区分、投資区分、財務区分及び法人所得税区分への収益及び費用の分類に関する要求事項の対象ではない([IFRS 18.B29])。IASB は、非継続事業に関する収益及び費用を非継続事業区分に表示することは、IFRS 第 5 号の表示に関する要求事項に準拠す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、該当がある場合には非継続事業前の利益を小計として表示する([IFRS 18.BC83])。

### 3.2.6 分類の変更及び認識の中止

企業は、資産又は負債の認識の中止又は分類の変更から生じる収益及び費用を、以前に当該資産又は負債から生じたその他の収益及び費用と同じ方法(すなわち、「古い」区分)で分類しなければならない。

一部の取引により、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の認識の中止又は分類の変更から生じる収益又は費用を、認識の中止又は分類の変更の直前に当該資産又は負債から生じた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, IFRS 18.BC203]。

IFRS 第 18 号及び結論の根拠に基づく次の設例では、これについての 3 つの例を示している[IFRS 18.B60, IFRS 18.BC200, IFRS 18.BC202]。

#### 設例 3-4: 資産の処分に係る利得又は損失

IFRS 第 18 号は、資産又は負債の認識の中止又は分類の変更から生じる収益及び費用を、認識の中止又は分類の変更の直前に当該資産又は負債から生じた収益及び費用と同じ区分に分類することを要求している。以下では、3 つの一般的な状況においてこの要求事項がどのように適用されるかを説明している。

- 有形固定資産

企業が、自社の事業で使用していた有形固定資産項目を売却すると仮定する。当該項目の減価償却費は営業区分に分類されていたため、当該有形固定資産項目の処分に係る利得又は損失も営業区分に分類される。

- 投資不動産

企業が、以前には収益が投資区分に分類されていた投資不動産の 1 つを売却すると仮定する。当該投資不動産の処分に係る利得又は損失も投資区分に分類される。

- 子会社の段階取得

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と仮定する。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、IFRS 第 3 号により要求されるように段階取得の直前に関連会社投資を公正価値で再測定する<sup>12</sup>場合、取得直前の再測定で生じる利得又は損失は投資区分に分類される。

IFRS 第 18 号は、資産からの収益及び費用を「古い」区分に分類することを求める要求事項は、IFRS 第 5 号に基づき売却目的保有に分類された個々の資産にも適用されると説明している。これには、以下から生じる収益及び費用が含まれる [IFRS 18.B47(g), IFRS 18.B49(e), IFRS 18.B60]。

- 売却目的保有へ分類した際に生じた減損損失
- 売却目的保有の期間における事後的な再測定
- 最終的な処分に係る利得又は損失

12 IFRS第3号第42項を参照のこと。

### 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、純損益計算書に認識される、資産の用途の変更に係る会計処理から生じる収益又は費用を、振替直前に当該資産から生じた収益及び費用を分類していたのと同じ区分に分類する。その結果、再評価剰余金に含まれない当該不動産の帳簿価額に生じた減少額又は有形固定資産項目の過去の減損の戻入れになる増加額<sup>13</sup>は、営業区分に分類されることになる [IFRS 18.B62, IFRS 18.BC203]。

#### よくある質問

##### 質問 3-15: ファイナンス・リースにおける正味リース投資未回収額の認識時の販売損益は、どこに分類されるか

IFRS 第 16 号を適用し、貸手は、ファイナンス・リースの締結時にリースの対象である資産の認識を中止し、正味リース投資未回収額を認識するとともに、販売損益を計上する。

IFRS 第 18 号は、項目の処分に係る損益を、認識の中止の直前に当該項目から生じた収益及び費用と同じ区分に分類することを求めており [IFRS 18.B60]。したがって、有形固定資産のほとんどの項目は以前に個別にかつおおむね独立して収益を生み出していくことから、それらの有形固定資産項目に関してファイナンス・リースの締結時に生じる販売損益は営業区分に分類される。この分類は、リースの開始後にファイナンス・リースに対する投資から投資区分に分類される収益が生じるか否かに関係なく適用される。これは、認識の中止に係る利得又は損失が用途変更又は処分より前の純損益の区分に基づいて分類されるためである。

また、投資区分への分類が適切となるケースが生じる場合がある。これは、たとえば貸手が、収益が投資区分に分類される投資不動産を以前にオペレーティング・リースによりリースしていた場合に生じ得る。その後貸手がファイナンス・リースと評価される新しい契約を締結した場合、当該投資不動産の認識の中止と正味リース投資未回収額の認識に係る販売損益は、投資区分に分類される。

特定の主要な事業活動を有する企業には、異なる分類が適用される場合がある。これについては下記セクション 3.3.2.B の質問 3-19 を参照されたい。

### 3.2.6.B 負債の認識の中止

企業は、負債の認識を中止する場合、認識の中止から生じた収益及び費用には負債を認識している場合に適用する分類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。たとえば、収益及び費用が以前に財務区分に含まれていたタイプ 1 負債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]。

13 IAS第40号「投資不動産」第61項から第62項を参照。

### 3.2.6.C 資産(及び負債)のグループの認識の中止

単一の取引の結果として、資産グループの全体(又は資産及び負債のグループの全体)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、グループ内に関連する収益及び費用が営業区分に分類されていた資産が 1 つでも存在する場合には、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は次のように分類される[IFRS 18.B64, IFRS 18.BC204-BC206]。

- 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)はすべて営業区分したがって、処分された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(営業と投資の各区分に金額を配分するのではない)。

#### 設例 3-5: 子会社の処分に係る利得又は損失の分類

コングロマリットである A 社は、当期中に 3 つの子会社を処分し、その結果、それぞれの処分に関し利得又は損失が生じた。

以下の表には、A 社の連結純損益計算書における、各子会社の処分に係る利得又は損失の異なる分類を示している[IFRS 18.B64, IFRS 18.BC204-BC206]。

子会社の種類	純損益の区分
子会社 B は、以前に A 社の連結財務諸表において営業区分及び投資区分に分類されていた収益及び費用を生み出す資産を保有していた。	営業
子会社 C は、投資不動産(及び関連する法人所得税資産)のみを保有していた。当該投資不動産からの収益及び費用は、以前は投資区分に分類されていた。 資産への投資が主要な事業活動である企業については具体的な要求事項が存在するが、これは下記セクション 3.3.2 で説明する。	投資
子会社 D は、グループのすべての製造事業を保有していた。子会社 D の売却は、IFRS 第 5 号に基づく非継続事業に該当する。	非継続事業

在外営業活動体の処分の一環で資本(たとえば、為替換算調整勘定)から振り替えられる為替差額は利得又は損失の一部を構成し、したがって、適切な区分に含められる(下記セクション 3.2.7 を参照)[IFRS 18.B64(a)]。

### 売却目的で保有する処分グループ及び非継続事業

売却目的で保有する処分グループからの収益及び費用にも同じ「テインティング」原則が適用される。たとえば、以下のような収益及び費用である。

- 処分グループの売却目的保有へ分類した際に生じた減損損失
- 売却目的保有の期間における事後的な再測定
- 最終的な処分に係る利得又は損失

したがって、処分グループに営業区分に分類される収益及び費用を生み出す資産が含まれていた場合には、処分グループ全体から生じる上記の収益及び費用すべてが営業区分に計上される[IFRS 18.B64]。

しかしながら、処分グループが IFRS 第 5 号に基づく非継続事業の定義も満たす場合には、すべての収益及び費用が、営業区分ではなく非継続事業区分（上記セクション 3.2.5 を参照）に含められる[IFRS 18.BC204]。

### 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、為替差額を生じさせる項目に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ことである。過大なコスト又は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る。一方、外貨建て負債性金融負債（現金決済される）から生じる為替差額は、当該負債に係る金利費用が財務区分に分類される場合には、財務区分に分類される[IFRS 18.B66]。なお、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は具体的な要求事項が存在するが、これは下記セクション 3.3.3.E で説明する。

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という要求は、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ため、事業活動の忠実な表現に資すると考えていた。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单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.BC209-BC211]。

この点に対処するために、IASB は、為替差額を生じさせ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。為替差額を営業区分に分類することを求めるこの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又は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する可能性があることから、完全な解決策ではないことを認識している。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つながる[IFRS 18.BC213-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ために、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。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。この場合には、為替差額が 2 つの金額のうち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複数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。判断はケース・バイ・ケースでを行い、すべてのタイプ 2 負債に係る為替差額を同じ区分に分類するという要求事項は存在しないが、類似の性質を有する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]。

## よくある質問

### 質問 3-16: 連結時に相殺消去される、関係会社間の貸付に係る為替差額は純損益でどのように分類されるか

多国籍グループにおいて、親会社の機能通貨と子会社の機能通貨は異なる場合が多い。在外営業活動体に対する純投資の一部を構成せず、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」を適用した連結手続において相殺消去される親会社と子会社の間の関係会社間残高に関する為替差額は、相殺消去されず連結純損益に残ることになる。

為替差額の分類に関する基本原則(すなわち、基礎となる項目からの関連する収益及び費用が分類されているのと同じ区分に分類する)をそのようなケースに適用すると問題が生じる。連結グループの観点からすると、為替差額を生じさせた基礎となる関係会社間残高が存在しないためである(すなわち、当該残高は IFRS 第 10 号に基づき相殺消去されている)。したがって、為替差額が「従う」ことができる「関連する収益及び費用」は存在しないように見える。

## 弊法人のコメント

我々は、分類は報告企業としてのグループの観点から行い、連結レベルでは為替差損益を生じさせる基礎となる貸付取引は存在しないと考えている。その結果、連結純損益計算書においてこれらの損益をデフォルトの区分である営業区分に分類することは許容されると思われる。しかしながら、IFRS 第 18 号はこの論点に触れていない点を考慮すると、他の区分が必ずしも除外されない可能性もあり、今後の実務の開発に伴う変化を注視する必要がある。

### 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又はその逆を表す正味貨幣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、正味貨幣持高に係る利得又は損失は、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が求められる。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 デリバティブ及び指定したヘッジ手段に係る利得及び損失

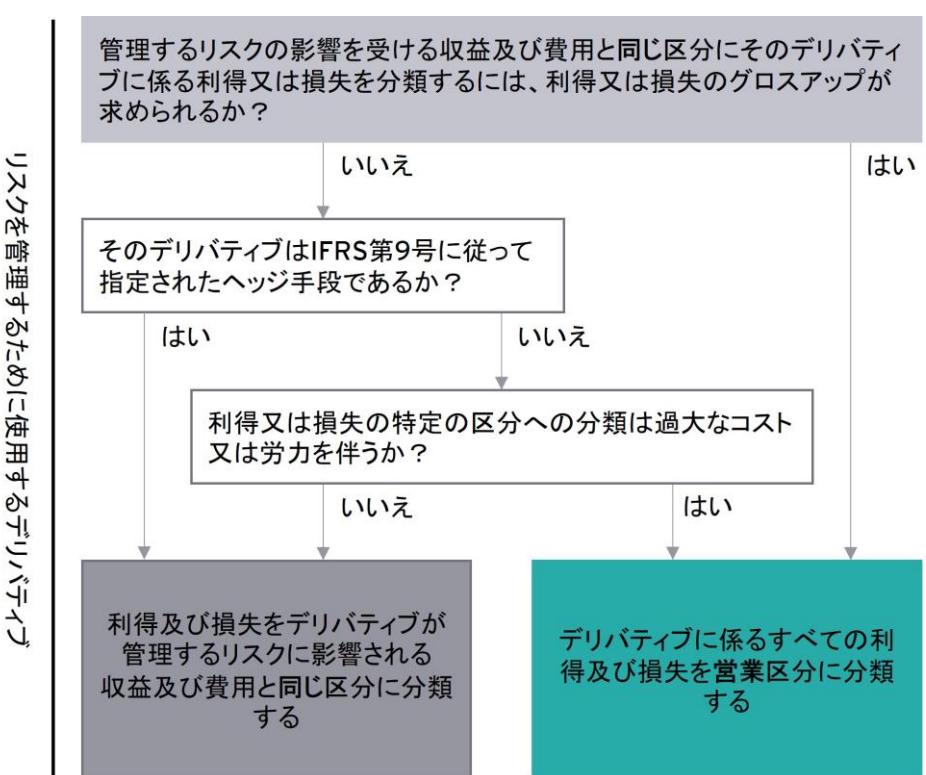
ヘッジ手段に指定される金融商品に係る利得及び損失が純損益に認識される場合について、当該利得及び損失に関する具体的な要求事項が定められている。この分類の基本原則は、すべての利得及び損失は、当該金融商品を利用して管理するリスクに影響される収益及び費用(又は資産及び負債)と同じ区分に分類しなければならない、というものである。ただし、そうすることで利得及び損失のグロスアップが必要となる場合は、ヘッジ手段又はデリバティブから生じる利得及び損失のすべてを営業区分に分類しなければならない。これと同じ要求事項が、ヘッジ手段として指定していないが、識別されたリスクを管理するために使用されているデリバティブに係る利得及び損失にも適用される。ただし、そうすることが過大なコスト又は労力を伴う場合には、当該利得又は損失は営業区分に分類される[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**  
デリバティブに係る利得又は損失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、当該利得及び損失は、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**  
デリバティブに係る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。この 2 つの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 に基づくものであり、これらの要求事項を要約している。それぞれの種類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うちの非有効部分も、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、デリバティブから生じる利得又は損失が純損益に認識される場合の当該利得及び損失の適切な区分について定めているのみである。当該要求事項は、その他の IFRS 会計基準書の要求事項を覆すものでなければ、そのような利得又は損失を含めるべき純損益計算書の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ドライン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 号の適格要件及びヘッジの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により、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、ヘッジ対象が相殺し合うリスク・ポジションを有しており、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くなる。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を認めておらず、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)に係る正味外貨リスク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くなる。これは禁止されており、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を行うものの、当該デリバティブを IFRS 第 9 号のヘッジ会計のルールに従ったヘッジ手段に指定しないことが多い。しかし、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、IASB は、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と結論付けた。ただし、IASB は、管理するリスクに影響される利得又は損失の識別には過大なコスト又は労力を伴う場合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spo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たが、企業が適用するにはコストがかかり過ぎるため、導入しなかった。これは、非デリバティブ金融商品は通常、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、外貨建て負債性金融商品は、資金を調達することと、企業の外貨リスク・エクspoージャーを管理することの 2 つの機能を有する場合がある。

IASB が具体的な要求事項を定めない決定したことを受け、企業は IFRS 第 18 号の分類に関する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spo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いない場合、以下のとおりとなる[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。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ついては具体的な要求事項が存在するが、これについては下記セクション 3.3.3.C で解説する。

- **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

特定の企業に関する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。

IASB は、一部の企業が一般規定を適用したとしたら、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[IFRS 18.50]。

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)
- 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下記セクション 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。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)
- 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のいずれか又は両方を有する企業に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。特定の主要な事業活動の概念が存在しなければ、そのような主要な事業活動を有する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かつたであろう[IFRS 18.50]。

「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のいずれか又は両方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
- 顧客へのファイナンスの提供

主要な事業活動が資産への投資である企業では投資リターンが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と判断される可能性がある[*IFRS 18.B30*]。

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

#### IFRS第18号からの抜粋

- B31 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。
- (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 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。
- (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ること、企業はこの評価を行うために判断を用いなければならず、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、以下を指摘している[*IFRS 18.B33, IFRS 18.B34, IFRS 18.BC96*]。

- 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かどうか。
- その小計には、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は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。

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提供している[*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
- 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、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、正味利息収益という小計を営業業績の指標として一般的に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、セグメントに関する情報が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[IFRS 18.BC97]。

- 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、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(a)]。
- 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示唆される[IFRS 18.B36(b)]。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 1 つが単一の主要な事業活動を含む場合、企業は、その報告セグメントに含まれる、当該 1 つの事業セグメントに関す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 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、子会社での収益及び費用の分類が連結グループで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[IFRS 18.BC98]。

同じことは親会社（持株会社である場合もある）についても言える。子会社の 1 つが顧客にファイナンスを提供している場合、連結財務諸表での主要な事業活動と親会社の個別財務諸表での主要な事業活動が異なる場合がある[IFRS 18.BC99]。

### よくある質問

#### 質問 3-17: 個別財務諸表において、親会社は取得原価で会計処理される子会社への投資からの収益及び費用をどこに分類するか

親会社は純粋な持株会社の場合もあれば、子会社への投資を保有しながら自社の事業を行う場合もある。親会社が事業を有するかどうかに関係なく、親会社の財務諸表において、取得原価で会計処理される子会社への投資は配当の形で個別にかつ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に該当すると評価することは合理的であり、よって、当該収益及び費用を投資区分に分類することは適切であろう。

しかしながら、事実及び状況によっては、親会社が当該資産への投資が主要な事業活動であると評価する状況が生じる可能性がある。上述のとおり、IFRS 第 18 号にはこの評価を支援するための 2 つの指標が含まれている。しかし、親会社が営業業績を外部に説明するために売上総利益に類似した小計を使用している証拠及びセグメントに関する情報は、個別財務諸表には必ずしも関連しない可能性がある。そのため、当該評価を行うには他の証拠を考慮する必要があるが、そのような証拠には以下が含まれる。

- 営業業績を内部でモニタリングするために使用する、売上総利益に類似した小計の利用
- 企業の目的の評価。すなわち、企業が以下の目的で設立されているか。
  - グループの事業戦略を実現するため、子会社への投資の取得、管理及び売却により企業集団の構成を形成する。
  - 主として自社の活動を実施する。

企業が、資産への投資が主要な事業活動であると評価した場合、営業区分への分類が適切となる。

### 弊法人のコメント

現行の実務(IAS 第 1 号)にはばらつきがあり、親会社の個別財務諸表において、取得原価で会計処理される投資からの収益及び費用は営業利益の上に分類されている場合もあれば、下に分類されている場合もある。営業区分と投資区分のどちらに分類するかは企業による主要な事業活動の評価に依存し、事実及び状況によって 2 つの区分のいずれかが適切となる。

特定の要求事項に従わなければならない場合があることから、親会社が事業を行う法域の規制の観点を考慮することが重要である。

企業は、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(上記セクション 2.2.2 を参照)を評価することによって行わなければならない。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, IFRS 18.BC147]。

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、なら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, IFRS 18.51(c), IFRS 18.BC101, IFRS 18.BC102]。

### 弊法人のコメント

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おり、「主要な」が「主要な事業活動」という用語の重要な要素であるとしている。したがって、補助的又は付随的な活動は「主要な事業活動」の定義を満たさない。

### 3.3.1.A 特定の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

- 51 企業は、場合に応じて次のようにする。
- (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、次のこと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。

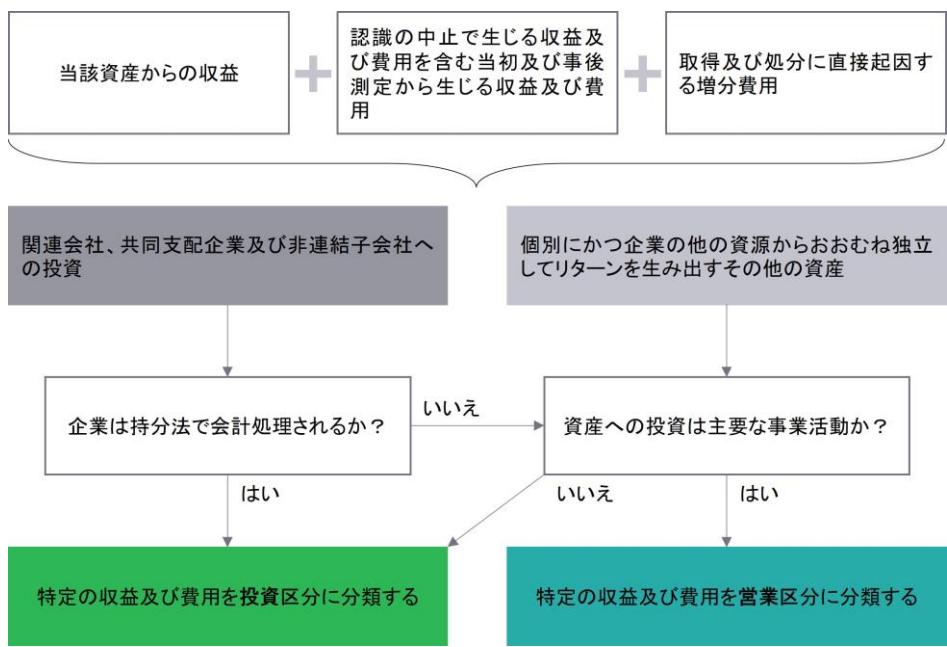
企業が主要な事業活動として資産に投資しているか、もしくは顧客にファイナンスを提供しているかを開示する要求事項は、特にデジタル財務報告書において、企業の純損益計算書の構成を財務諸表利用者が理解するのに役立つ。なお、この開示は、IFRS 第 18 号第 116 項(b)の企業の営業活動の性質及びその主要な活動に関する記述とは別個のものである[IFRS 18.BC100]。

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るため、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。これは必然的にトレンド分析に混乱を生じさせて、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、当該変更があったことと、当期及び過年度の両方に関係する変更の影響の情報を開示する要求事項が導入されている[IFRS 18.B41, IFRS 18.51(c), 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 号の設例の図 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.BC104]。

- 純損益を通じて公正価値で又は取得原価で会計処理される関連会社、ジョイント・ベンチャー及び非連結子会社に対する投資からの収益及び費用 [IFRS 18.55(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その他の資産からの収益及び費用 [IFRS 18.58]
- 特定の企業に関しては、現金及び現金同等物からの収益及び費用(下記セクション 3.3.4 を参照) [IFRS 18.56(a)]

IFRS 第 18 号が想定する種類の収益及び費用として、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ない他の企業への投資

持分法で会計処理されない関連会社、ジョイント・ベンチャー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、以下のような特定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 18.54, IFRS 18.55(b), IFRS 18.BC104, IFRS 18.BC106, IFRS 18.BC132*]。

- 資産により生み出される収益(たとえば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

*IFRS 第 18 号*は、「非連結子会社」を、以下の子会社に対する投資と定義している [*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ているもの
- 2) 投資企業が保有しており、純損益を通じて公正価値で測定されているもの
- 3) *IFRS 第 9 号*に従って会計処理されているもの
- 4) 個別財務諸表において取得原価で会計処理されているもの

持分法で会計処理されない関連会社、ジョイント・ベンチャー及び非連結子会社への投資(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、当該評価の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、取得原価で計上している投資と *IFRS 第 9 号*に従って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, IFRS 18.BC147*]。

持分法で会計処理される関連会社、ジョイント・ベンチャー及び非連結子会社からの収益及び費用は投資区分に分類しなければならない。したがって、企業は、それらへの投資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。

### 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、企業はそうでなければ投資区分に含められていた以下の特定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 18.53(c), IFRS 18.54, IFRS 18.58, IFRS 18.B45]。

#### IFRS 第 18 号からの抜粋

- 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ぬものは、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) 当該資産が生み出した収益
  - (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)
- 58 第 53 項(c)で定めている資産(すなわち、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他の資産)のうち企業が主要な事業活動として投資しているもの(B40 項参照)について、企業は第 54 項で定めている収益及び費用を営業区分に分類しなければならない。

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も、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]。

「個別にかつおおむね独立した」リターンの概念を明確化するために、IFRS 第 18 号は、個別にかつ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しが、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しが、個別にリターンを生み出すという訳ではない。これらの例から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。主要な事業活動として投資不動産に投資する企業は、たとえば金融資産など、主要な事業活動を構成しない他の投資を有する場合がある。その場合、それらの他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)]。

## よくある質問

### 質問 3-18: オペレーティング・リースとして保有する有形固定資産の賃貸収益を貸手は純損益においてどのように分類するか

この質問は、上記セクション 3.2.1 の質問 3-1 からの続きである。

特定の主要な事業活動を有していない貸手は、リース対象の資産が個別にかつ企業の他の事業からおおむね独立してリターンを生み出す場合、この種類の収益又は費用を投資区分に分類することになるが、貸手の主要な事業活動が当該資産への投資である場合、賃貸収益は営業区分に分類される。

### 質問 3-19: ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額に対する金融収益は純損益においてどのように分類するか

この質問は、上記セクション 3.2.1 の質問 3-2 からの続きである。

正味リース投資未回収額は個別にかつ貸手の他の資源からおおむね独立してリターンを生み出すことができるが、貸手が主要な事業活動として当該資産に投資している場合（すなわち、貸手がリース会社である場合）、正味リース投資未回収額に対する金融収益は営業区分に分類される<sup>[IFRS 18.58]</sup>。

### 質問 3-20: ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額の認識時の販売損益は、どこに分類されるか

この質問は、上記セクション 3.2.6.A の質問 3-15 からの続きである。

IFRS 第 16 号を適用し、貸手は、ファイナンス・リースの締結時にリースの対象である資産の認識を中止し、正味リース投資未回収額を認識するとともに、発生した販売損益を計上する。IFRS 第 18 号は、項目の処分に係る損益を、認識を中止する直前に当該項目から生じた収益及び費用と同じ区分に分類することを求めている<sup>[IFRS 18.B60]</sup>。そのため、主要な事業活動が投資不動産への投資である貸手が投資不動産の 1 つについてファイナンス・リースを締結した場合、販売損益は営業区分に認識することになる。

### 質問 3-21: 他の企業に対する（支配、共同支配又は重要な影響力のない）資本性投資の取得時に発生する取引コストは純損益においてどのように分類されるか

この質問は、上記セクション 3.2.1.B の質問 3-6 からの続きである。

（支配、共同支配又は重要な影響力のない）資本性投資を取得する際に、純損益に計上される取引コストが発生する場合がある。そのような場合、資本性投資への投資が主要な事業活動である企業は、当該取得に係る取引コストを営業区分に分類する。

### 質問 3-22: 投資不動産の保有に関連する費用は純損益においてどのように分類するか

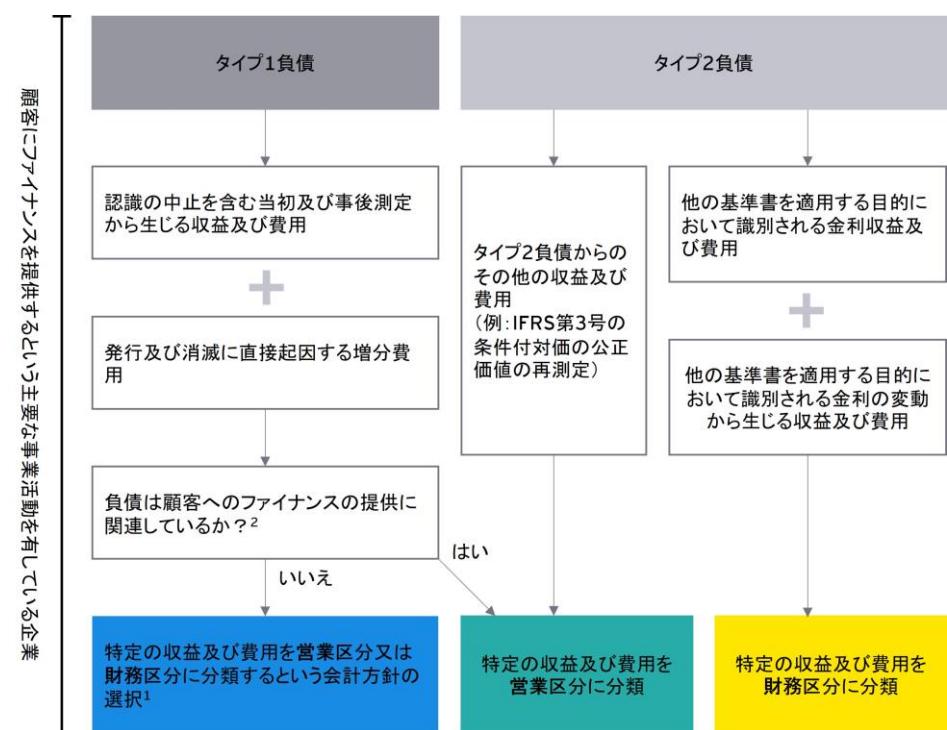
上記セクション 3.2.1 の質問 3-3 に対する回答を参照されたい。

このような種類の支出は IFRS 第 18 号第 54 項に挙げられている支出の区分には該当しないため、当該投資の保有により生じる費用（たとえば、管理費や投資不動産に対する税金）は、営業区分に分類される。

### 3.3.3 顧客へのファイナンスの提供

IFRS 第 18 号の設例の図 3-2 に基づく次の図は、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 タイプ 1 負債を顧客へのファイナンスの提供に関連するものと関連しないものに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という会計方針の「選択」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。こうした企業は、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が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(aXii)]。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を調達する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、収益及び費用を営業区分又は財務区分のいずれかに分類する。この選択は、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と整合していかなければならない[IFRS 18.65(aXii)]。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、一定の企業では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できないためである[IFRS 18.BC181-BC183]。

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 負債からの収益及び費用を常に営業区分に分類することに留意する必要がある。会計方針の選択は、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のみ関係する。しかしながら、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には、上記の会計方針の選択を実際に適用して営業区分を「選択」することで、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 会計基準書を適用する目的上、金利収益及び金利費用を識別する、又は他の IFRS 会計基準書を適用する目的上、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、現在は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が変わる可能性がある[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により、顧客へのファイナンスの提供に関連する収益及び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はばらつきが生じる可能性があり、企業間の比較可能性が一部損なわれるおそれがある。

次の設例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、幅広い種類の負債から生じる収益と費用の適切な分類を示している。

### 設例 3-6: 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事が、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、以下の負債を有している。

- 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、IAS 第 37 号に基づいて割り引いた金額には重要性がある)
- 条件付対価に関する負債(過年度に行った事業取得に関連する負債であり、2 年で支払い予定)
- 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)

### 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ので、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。しかしながら、IAS 第 37 号に基づく当該引当金の再測定は営業区分に分類される。

### 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、当該再測定は営業区分に分類される。

### 事業取得のための銀行借入金

事業取得のためのファイナンスは、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区分又は財務区分のいずれかに分類することができる。

この選択は、下記セクション 3.3.4 で取り上げ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関する選択と整合していなければならない。

### よくある質問

#### 質問 3-23: 契約負債(重大な金融要素を含むもの)に係る金利費用は純損益においてどのように分類されるか

上記セクション 3.2.2.E の質問 3-8 に対する回答を参照されたい。

重大な金融要素を含んだ契約負債に関して認識される金利費用は、財務区分に分類すべきタイプ 2 負債から生じる費用の例として挙げられている [IFRS 18.B54(b)]。また、上述のとおり、タイプ 2 負債に関し、契約負債に係る金利費用の分類は、企業が主要な事業活動を有するか否かの影響を受けない。

### 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、資金の調達のみから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、その収益及び費用の一部が顧客へのファイナンスの提供に関連しない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の追加的な小計が、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場合には、当該小計の名称は、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、営業損益に顧客へのファイナンスの提供に関連しない財務上の収益及び費用が含まれているため、上述のケースでは誤解が生じることになり、IFRS 第 18 号では禁止されている[*IFRS 18.73, IFRS 18.74, 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を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, IFRS 18.BC171-BC178*]。

#### 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。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、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、上記セクション 3.2.8 で説明した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。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には、下記セクション 3.3.3.C のガイダンスが適用される[*IFRS 18.B56(a)(ii), IFRS 18.BC171*]。

#### 組込デリバティブが主契約から分離されない場合

組込デリバティブが主契約から分離されない場合、IFRS 第 9 号は混合金融商品を単一の会計処理単位として取り扱い、結合後の負債全体を測定することとしている[*IFRS 18.BC170*]。組込デリバティブの存在により別の活動が存在することが示唆されるが、分類も金融商品全体について評価される。

資金の調達のみを伴う取引から生じる(分離されない)混合契約(タイプ 1 負債の混合契約)は、別の活動が存在することを示唆する組込デリバティブの存在にもかかわらず、実質的にその全体がタイプ 1 負債として扱われる [*IFRS 18.B56(b), IFRS 18.BC173(a)*]。

したがって、顧客へのファイナンスの提供に関連する(分離されない)タイプ 1 負債の混合契約について、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、そうした収益及び費用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 負債の混合契約が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、収益及び費用を営業区分と財務区分のいずれかに分類する会計方針の選択が認められる[*IFRS 18.B56(b), IFRS 18.65(a)(ii)*]。この処理は、特定の主要な事業活動に関する要求事項に基づく、顧客へのファイナンスの提供に関連しない混合契約でないタイプ 1 負債の処理と整合している。

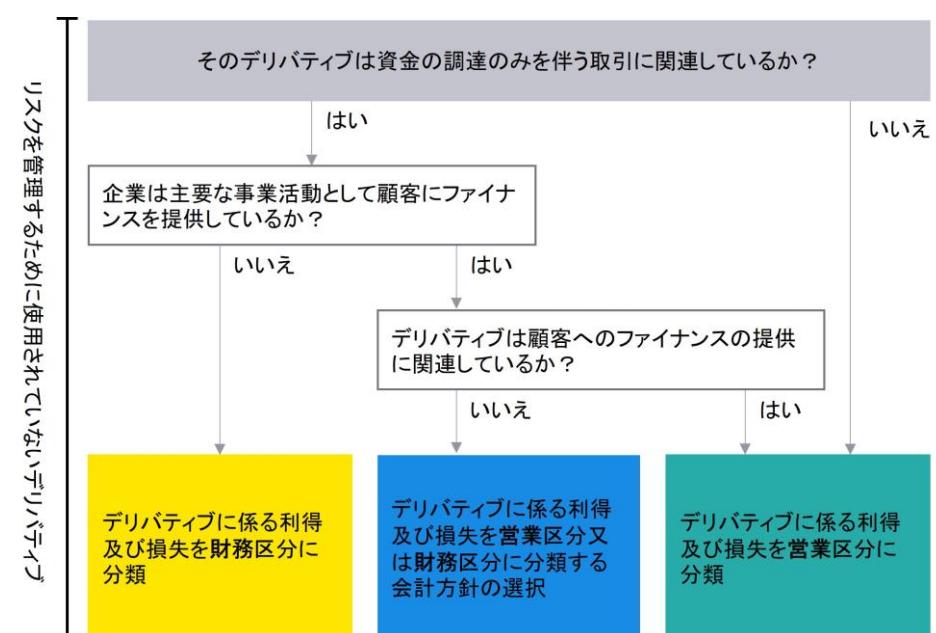
資金の調達のみを伴う取引から生じるものではない(分離されない)混合契約(すなわち、タイプ 2 負債の混合契約)に係る収益及び費用の分類は、契約の種類に応じて決まる [IFRS 18.B56(c)(i)-(iii), IFRS 18.BC173-BC174]。

- 主契約である負債が IFRS 第 9 号の適用対象であり、償却原価で測定される(分離されない)タイプ 2 負債の混合契約について、IASB は、タイプ 2 負債ではなくタイプ 1 負債の処理と類似の処理を要求することを決定した [IFRS 18.BC176]。すなわち、そのような混合契約の当初認識及び事後測定(当該契約の認識の中止時を含む)から生じる収益及び費用は、金利要素だけを分離するのではなく、すべて財務区分に分類される [IFRS 18.60, IFRS 18.B56(c)(i)]。しかし、タイプ 1 負債とは異なり、これらの混合契約は資金の調達のみを伴う取引から生じたものではない。よって、タイプ 2 負債からの金利収益及び費用が営業区分への分類要件を満たすことはないため、顧客へのファイナンスの提供が主要な事業活動である企業のためのタイプ 1 負債に係る収益及び費用の分類に関する要求事項も、上記セクション 3.3.3 で説明した会計方針の選択も適用されない [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。下記セクション 3.3.5.B も参照されたい。
- 他のすべてのタイプ 2 負債の混合契約については、他の IFRS 会計基準書を適用する目的で識別した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。これは、混合契約ではないタイプ 2 負債の処理と整合している。

### 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

IFRS 第 18 号の設例の図 5 に基づく次の図は、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]。

- 資金の調達のみを伴う取引に関係しているか否か
  - 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
  - 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顧客にファイナンスを提供する場合、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を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し、かつ、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 負債かを決定し、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、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.E 為替差額

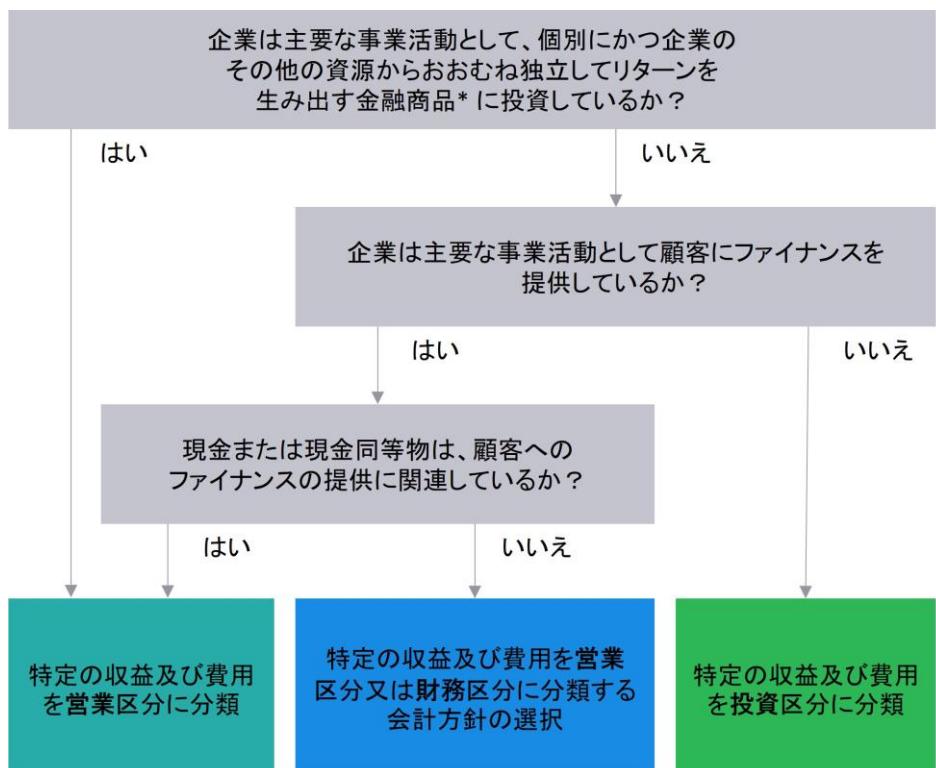
為替差額を分類する基本原則(すなわち、為替差額は関連する収益及び費用が分類されている区分に従う)は、過大なコスト又は労力に関する免除規定も含め、主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供する企業にも同じように適用される。免除規定が適用される場合、そのような差額はすべて営業区分に分類される [IFRS 18.B65, IFRS 18.B68, IFRS 18.BC207-BC208]。たとえば、顧客へのファイナンスの提供に関連する外貨建てのタイプ 1 負債性金融商品である負債から生じる為替差額もまた営業区分に分類される [IFRS 18.B66]。

### 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(b), IFRS 18.B39]。

ただし、IFRS 第 18 号第 53 項(c)の対象である金融資産(すなわち、現金及び現金同等物、ならびに関連会社、ジョイント・ベンチャー及び非連結子会社に対する投資以外の金融資産)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



\*現金及び現金同等物、ならびに関連会社、ジョイント・ベンチャー及び非連結子会社に対する投資を除く

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(現金及び現金同等物、ならびに関連会社、ジョイント・ベンチャー及び非連結子会社に対する投資以外)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.BC137, 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ファイナンス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は投資区分に分類される場合がある [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]。

### よくある質問

#### 質問 3-24: コングロマリットが保有する現金及び現金同等物からの収益及び費用は純損益においてどのように分類するか

多くのグループは複数の主要な事業活動を有する。しかし、IFRS 第 18 号は、報告企業(たとえば、連結グループ)に対して、特定の主要な事業活動のいずれか又は両方を有するかどうかだけを評価することを要求している [IFRS 18.B30]。IFRS 第 18 号は、特定の主要な事業活動として IFRS 第 18 号第 53 項(c)の範囲に含まれる金融資産に投資しているグループに対して、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ことを要求している [IFRS 18.56(a)]。これに関連して、グループのうち特定の主要な事業活動に関与していない他の部分で保有している現金及び現金同等物からの収益及び費用も営業区分に分類することが求められるのかという疑問が生じる。

### 弊法人のコメント

我々は、金融資産への投資という主要な事業活動が識別された場合、その報告企業が保有する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しなければならないと考えている。

#### 質問 3-25: 顧客から前払金として受領した現金及び現金同等物に係る金利収益は純損益においてどのように分類されるか

この質問は、上記セクション 3.2.1.C の質問 3-7 からの続きである。

金融資産に投資するという主要な事業活動を有する企業は、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。これには、重大な金融要素を含む収益契約に基づき顧客から前払金として受領した現金及び現金同等物も含まれる。

### 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、持分法投資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、上記セクション 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する必要がある。

### 3.3.5.A 持分法投資

上記セクション 3.2.1.A で解説しているように、IASB は持分法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は保険者の営業業績の重要な指標である「正味金融損益」の一部になると考えられることから、それらを投資区分への分類することについて、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投資からの収益及び費用に関する科目を表示し、正味金融損益の一部と考えられる当該投資を強調するために科目を分解する可能性がある。また、保険者は追加的な小計を表示するか MPM を開示する場合もある。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金融損益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]。

#### よくある質問

##### 質問 3-26: 企業は、投資区分において一部の持分法投資のみに係る収益について追加的な小計を表示できるか

企業は、主要な事業活動に密接に関連する持分法投資を有する場合がある。たとえば、保険者は、保険事業に関連する持分法投資のほか、保険事業に関連のない持分法投資も保有する場合がある。そのような企業は、有用な体系化された要約を提供するために必要であれば、営業利益に保険に関連する持分法投資を加えた成果を示すために投資区分に追加的な小計を(たとえば、営業利益の小計の直後に)表示することができる(セクション 2.1.1.B を参照) [IFRS 18.24, IFRS 18.BC120(b)]。

なお、そのような追加的な小計は、MPM の定義を満たす可能性がある点には留意が必要である [IFRS 18.BC367]。下記セクション 4.2.4.B を参照のこと。

##### 設例 3-7: 保険関係の関連会社に係る追加的な小計

短期保険者である I 社は、持分法を用いて会計処理される保険関係の関連会社からのリターンを区分して表示するために、連結純損益計算書に追加的な小計が必要であると結論付けた。

I 社の連結純損益計算書の抜粋を以下に示す。

	20X1	20X2
<b>営業利益</b>	<b>XXX</b>	<b>ZZZ</b>
保険関係の関連会社の利益に対する持分相当額	XX	ZZ
<b>営業利益及び保険関係の関連会社の利益に対する持分相当額</b>	<b>XXX</b>	<b>ZZZ</b>
他の関連会社の利益に対する持分相当額	XX	ZZ
<b>財務及び法人所得税前純損益</b>	<b>XXX</b>	<b>ZZZ</b>

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 号第 18 項に従って関連会社又はジョイント・ベンチャーに対する投資の測定についての選択を持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 [IFRS 18.C7, 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、IFRS 第 17 号を適用して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。こ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]。この例外措置は、企業が主要な事業活動として保険契約を発行するか否かに関係なく適用される[IFRS 18.BC197]。

##### 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が別々に会計処理される混合契約の主契約にも適用される。したがって、主契約である負債からの収益と費用は、営業区分に分類される [IFRS 18.B56(a), IFRS 18.BC179(a)]。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契約である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(b)]。

### 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。一方で、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

- 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

	<ul style="list-style-type: none"> <li>(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</li> <li>(iii) 保有している再保険契約から生じた収益又は費用</li> <li>(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</li> <li>(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</li> </ul>
76	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 非支配持分</li> <li>(b) 親会社の所有者</li> </ul>

ただし、特定の科目に関するこの要求事項にかかわらず、上記セクション 2.1.1.A で説明しているように、IFRS 第 18 号にはどの科目を表示するかを判断するための 2 ステップ・アプローチが導入されている。

**ステップ 1:** 要求される科目のうち、どの科目が重要性があるかを評価する。

**ステップ 2:** 重要性がある要求される科目の表示(すなわち、基本財務諸表において区分して表示すること)が、有用な体系化された要約を提供するために必要かどうかを評価する。

その結果、企業は IFRS 第 18 号第 75 項に列挙された科目の表示を求められるが、その科目が、純損益計算書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]。

基本財務諸表全体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 2.1.1.A 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おり、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

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

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

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]。

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

純損益計算書に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、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という代替案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ている。IFRS 第 18 号は、2 つ以上の区分に表示される科目を、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た(たとえば、上記の例の場合「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]。

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

B78 ...

こうした特徴には、次のものが含まれる。

- (a) 性質(第 80 項参照)
- (b) 企業の事業活動の中での機能(役割)(第 81 項参照)
- (c) 持続性(収益又は費用の項目の頻度や経常的なか非経常的なかを含む)
- (d) 測定基礎
- (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)
- (f) 規模
- (g) 地域又は規制環境
- (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)
- (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

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示している[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

一部の IFRS 会計基準書は特定の科目を基本財務諸表において区分して表示することを要求しているが(たとえば、上記 IFRS 第 18 号第 75 項)、ある科目を基本財務諸表において区分して表示することが、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ではない場合、当該科目を区分して表示する必要はない [IFRS 18.23]。

#### よくある質問

**質問 3-27:企業は、持分法投資の処分に係る利得又は損失を、持分法投資からの純損益に対する持分相当額と同じ科目に表示できるか**

上記セクション 3.2.1.A の質問 3-5 に対する回答を参照されたい。

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が、2 つの変更点が存在する。「金融費用」の科目が削除され、「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、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

**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を要求される。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、企業は次のもの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、区分して表示することが有用な体系化された要約を提供するか否かが決まる。企業が単一の科目で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れば、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的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、営業費用を表示するために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

営業費用を性質及び(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.E を参照)[IFRS 18.BC247]。

営業費用は、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\*

##### 表示、開示及び分類の継続性

- 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重大な変化又は財務諸表の見直しの結果、別の表示、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 会計基準書が表示、開示又は分類の変更を要求している場合

\* IAS 第 8 号への結果的な修正が発効した時点で、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 性質別営業費用の表示

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」又は「性質別表示」)。性質別表示は、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。こうした費用が、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、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。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を表示しなければならない[*IFRS 18.B84, IFRS 18.BC269, IFRS 18.BC270*]。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科目的表示が挙げられる。

### 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单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を基礎として、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する場合、企業は以下を要求される [*IFRS 18.82, IFRS 18.BC255, IFRS 18.BC258*]。

- 機能に売上原価の機能が含まれる場合、売上原価の科目を別個に表示する。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。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. BC258*]。

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。こうした企業は以下を单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

- 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、单一の注記において以下も開示しなければならない。
- (a) 次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け取っ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)
  - (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(a)]。

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に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、機能別科目の中に、上記に列挙されていないが分解したときに重要性がある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[IFRS 18.84]。この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かつたであろうし、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 会計基準書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.BC272-BC276]。上記で認められる免除措置にも関わらず、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。こ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(b), 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用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。重要なのは、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ということである。

IFRS 第 18 号の設例からの下記抜粋は、上述した開示の例である[IFRS 18.IE7 Note 1]。

### IFRS 第 18 号 設例より抜粋

#### 注記 1 – 性質別の特定の費用

この表は、減価償却、償却、従業員給付、減損損失及び棚卸資産の評価減の合計額並びに XYZ グループの純損益計算書における営業区分の各科目に係る金額を示している。

(単位:千 CU)

	20X2年	20X1年
<b>減価償却</b>		
売上原価	23,710	21,990
研究開発費	2,515	2,590
一般管理費	4,975	4,750
<b>減価償却合計</b>	<b>31,200</b>	<b>29,330</b>
<b>償却</b>		
研究開発費	13,840	12,690
<b>償却合計</b>	<b>13,840</b>	<b>12,690</b>
<b>従業員給付</b>		
売上原価	61,640	57,175
販売費	7,515	7,110
研究開発費	6,545	6,750
一般管理費	8,920	5,825
<b>従業員給付合計</b>	<b>84,620</b>	<b>76,860</b>
<b>減損損失<sup>(a)</sup></b>		
研究開発費	1,600	1,500
のれんの減損損失	4,500	–
<b>減損損失合計</b>	<b>6,100</b>	<b>1,500</b>
<b>棚卸資産の評価減<sup>(a)</sup></b>		
売上原価	2,775	2,625
<b>棚卸資産の評価減合計</b>	<b>2,775</b>	<b>2,625</b>

(a) 開示している金額は、減損損失及び減損損失の戻入れとの合計額並びに棚卸資産の評価減及び評価減の戻入れとの合計額を表している。

### 3.4.2.C 「売上原価」の科目

一部の利害関係者は、「売上原価」の科目に含まれるコストに関し、実務で不統一が生じていると指摘していた。IASB はこの懸念を認識していたものの、「売上原価」の定義を示すには至らなかった[*IFRS 18.BC256*]。ただし、IASB は、「売上原価」の科目を表示する場合、IAS 第 2 号第 38 項に定められる棚卸資産費用を当該科目に含めるよう要求することを決定した[*IFRS 18.82(a)*]。実務において、一部の企業は棚卸資産費用の特定の内訳項目を除外していたことから、IASB は、IAS 第 2 号に記述されている棚卸資産費用を含めることで売上原価に含まれるコストの不統一を減少させるのに役立つはずであると結論付けた<sup>14</sup>。IASB は、これにより売上原価の科目を表示する企業間の比較可能性が改善すると考えている[*IFRS 18.BC256, IFRS 18.BC257*]。

#### 弊法人のコメント

IASB が売上原価の定義を定めなかつたことから、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い。よって企業は、たとえば出荷及び配送事務に係るコストや棚卸資産及び有形固定資産等の項目の評価減を「売上原価」の科目に分類するか否かを考慮する際には、今後も事実及び状況を検討する必要がある。

### 3.4.2.D いず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

個別の科目には性質又は機能を基に集約した費用のみを含めることができる。ただし、営業区分全体としては混合表示が容認される[*IFRS 18.79*]。

いず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[*IFRS 18.B80*]。

- いずれの科目が、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
- いずれの科目が、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各機能の忠実な表現が失われる程度に恣意的である場合、企業は当該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り、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(a)*]。

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(b)*]。

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

14 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® 2025 第 23 章のセクション6.1及び第 28 章のセクション10.3、質問10-8を参照されたい。[ey.com/IFRS](http://ey.com/IFRS) で閲覧可能

は、管理活動において費消されるという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関連性のある情報を提供すると判断する場合がある。同じ企業には、販売活動で費消される資源に関する費用も発生し、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]。

ただし、IFRS 第 18 号の一般的な集約に関する要求事項は依然として適用され、有用な体系化された要約を達成するために異なる機能又は性質に配分された一部の項目を純損益計算書において科目として表示するために集約しなければならない場合がある(上記セクション 2.2.3 を参照)。

### 3.4.2.E 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定の費用などが、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というコンセプト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、財務業績の理解に役立つ特徴を有する一定の費用(たとえば減損損失)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、前者のグループの利用者の懸念を払拭するために、以下の適用指針を追加した[IFRS 18.BC250-BC252]。

企業には最も有用な体系化された要約につながる方法で純損益計算書を表示することを求める要求事項による制約が課されるため、上記は企業が混合表示を自由に選択できるという意味ではない[IFRS 18.78]。したがって、特定の結果を表示するためだけに、機能別の表示の中の別の場所で重要性がある性質別科目を表示することは不適切である(下記セクション 3.5 も参照のこと)。

混合表示を採用する場合、企業は利用者がど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方法で科目の名称を付ける。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]。

### 3.5 「非経常的な」項目の区分表示

現行(IAS 第 1 号)の実務において、「機能別」の表示方法を適用している一部の企業は、「非経常的な」又は「通例でない」項目を純損益計算書の本体に区分して表示しており、その結果、混合表示を行っている。IFRS 第 18 号に基づき「機能別」の表示方法に従う場合に、この実務を継続することが容認されるのかという疑問が生じる。

「非経常的な」項目を純損益計算書において区分して表示することは、以下のようないくつかの疑問を提起する。

- 1) IFRS 第 18 号は「非経常的な」項目を区分して表示することを禁止しているか
- 2) 何が「非経常的」とみなされるか、また、そのような項目は本当に持続性がないのか
- 3) 持続性に基づく分解は「機能別」表示において容認されるか
- 4) 有用な体系化された要約を達成するために、要求される科目を分解することは容認されるか
- 5) 企業は、持続性に基づき特定の項目を分解する際に追加的小計を表示することができるか

#### 1) IFRS 第 18 号は「非経常的な」項目を区分して表示することを禁止しているか

企業は、有用な体系化された要約の提供に資する場合、基本財務諸表において分解した科目を表示することを求められる(上記セクション 2.2.1 を参照)*[IFRS 18.41, IFRS 18.B17]*。

IFRS 第 18 号は、「経常的でない収益及び費用」は、特徴が十分に異なっているため、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(すなわち、独立の科目で表示)が必要な可能性があると具体的に述べている*[IFRS 18.41(c), IFRS 18.B79(h)]*。さらに IFRS 第 18 号では、純損益計算書の本体に区分して表示することが必要になる十分に異質な特徴として持続性が挙げられている*[IFRS 18.B78(c)]*。

IFRS 第 18 号の結論の根拠は、通例でない収益及び費用に関する情報は財務諸表の利用者にとって有用であると説明しており、その例として持続性の欠如によりリストラクチャリング費用を区分して表示する場合を挙げている*[IFRS 18.BC55, IFRS 18.BC413]*。

上記から、IFRS 第 18 号が「非経常的な」項目を区分して表示することを禁止していないこと、実際には、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当該項目を区分して表示することが必要な場合には、そのような区分表示を要求していることは明らかである。

#### 2) 何が「非経常的」とみなされるか、また、そのような項目は持続性がないのか

「持続性」がないことは、通常、「非経常的な」又は「通例でない」項目の表示につながる特徴である。しかし、何が「非経常的」又は「通例でない」とみなされるかは本質的に判断を要し、報告企業の具体的な事実及び状況に応じて変わる。IASB はこの点を強調しており、公開草案への利害関係者からのフィードバックにおいてさまざまな見解が表明されたことを受けて、最終的に「通例でない」の定義を定めないことを決定している*[IFRS 18.BC407-BC412]*。

#### 弊法人のコメント

収益又は費用項目が本当に「非経常的」(すなわち、持続性がない)かどうかを決定することは本質的に判断を要する評価であり、企業に固有の事実及び状況に基づく。

企業は、「非経常的な」又は「通例でない」項目の表示に関し、事業を行う法域における規制上の観点を考慮しなければならない。

### 3) 持続性に基づく分解は「機能別」表示において容認されるか

企業が、「機能別」表示において、持続性の欠如に基づき「非経常的な」項目を区分して表示した場合、当該項目は実質的に「性質別」項目になる可能性がある。これは、当該項目が、経済的資源の費消に関連した活動ではなく、費消された経済的資源の性質に関連する情報を提供する可能性があるためである(上記セクション 3.4.2.A を参照)。

企業が、「性質別」又は「混合」表示ではなく「機能別」表示が最も有用な体系化された要約を提供するとすでに結論付けている場合、「非経常的な」項目を区分して示すために 1 つの「性質別」項目を表示することによって、その結論を覆すことができるのかという疑問が生じる。

IFRS 第 18 号は、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、「性質別」表示と「機能別」表示の両方を用いて純損益計算書を表示することが可能である、すなわち混合表示は容認されると明確にしている[IFRS 18.78, IFRS 18.BC252]。

さらに IFRS 第 18 号は、一部の費用を機能に配分することが恣意的となる場合、忠実な名称を付けることを条件として性質別の科目の表示が容認されることを明確にしている[IFRS 18.B80(d), IFRS 18.B81(a), IFRS 18.B82, IFRS 18.BC251(a)(iii)]。「非経常的」という名称は、具体的でなく、名称は項目の特徴を明確かつ忠実に表現しなければならないとする要求事項を満たさないことが多いため、適切ではない可能性が高いことに留意することが重要である[IFRS 18.43]。

したがって、企業は、どの表示が最も有用な体系化された要約を達成するかを評価するために判断を適用しなければならず、その際には持続性を含む異質な特徴に基づいて項目を分解することを検討しなければならない(上記セクション 2.2.2.A を参照)。

### 4) 有用な体系化された要約を達成するために、要求される科目を分解することは容認されるか

企業が、要求される機能別科目(たとえば、売上原価)の一部を構成していたであろう追加の非経常的な性質別科目を表示すると仮定した場合、非経常的な項目に関連して追加の科目を表示することが適切か、又は要求されるかという疑問が生じる。

追加の科目は、純損益計算書において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表示しなければならない[IFRS 18.24]。

#### 設例 3-8: 売上原価とは区分した非経常的項目の表示

A 社の倉庫の 1 つに隕石が衝突し、棚卸資産の評価減が生じた。経営者は、これが非経常的な事象である(すなわち、これらの費用は持続性を欠く)と評価した。経営者は、以前は「機能別」表示を使用していた。

A 社は、有用な体系化された要約を提供するためには隕石衝突の影響を純損益計算書において区分して表示する必要があると考えた。

A 社の純損益計算書の抜粋を以下に示す。

CU 000	
収益	XXX
売上原価(隕石衝突の影響を除く)	XXX
隕石衝突に関連する棚卸資産損失	XXX
売上原価	XXX
売上総利益	XXX
...	

このケースにおいて、経営者は、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において以下を表示する必要があると結論付けた。

- 売上原価の科目(非経常的な項目を含む)
- 非経常的な項目を区分して表示するための売上原価の分解

### 弊法人のコメント

特定の状況において、有用な体系化された要約を提供するには、要求される「機能別」科目を分解し、純損益計算書において非経常的な指標を区分して表示することが必要になる場合があるが、これは企業の個々の事実及び状況に基づく高度な判断を伴う評価となる。

そのような場合、「性質別」科目を表示することで必然的に調整後の「機能別」指標が表示されることになるが、有用な体系化された要約を達成するために未調整の指標を表示するかどうかも考慮する必要がある。

企業は、事業を行うすべての法域における規制上の観点を考慮しなければならない。

### 5) 企業は、持続性に基づき特定の項目を分解する際に追加的小計を表示することができるか

企業が上記で記載したように持続性に基づき項目を分解する場合、非経常的な項目を除く収益及び費用の追加的小計も提供する必要があると考える場合もある。IASB は、経営者が定義した指標は誤解を招く可能性があり、過度に目立たせられるおそれがあるという一部の利害関係者の懸念に対応して、経営者が定義した収益及び費用の小計の純損益計算書への表示を禁止することを検討した。しかし、そのような表示を禁止することは、企業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小計の表示を求める要求事項(上記セクション 2.1.1.B で説明している)に準拠することを妨げる可能性があることから、IASB はそのような禁止を含めないことを決定した。ただし、そのような追加的小計は IFRS 第 18 号に定められるすべての要求事項(上記セクション 2.1.1.B 参照)を満たしていかなければならず、経営者が定義した業績指標の定義を満たす可能性もある(下記セクション 4 を参照) [IFRS 18.BC374]。

### 弊法人のコメント

追加的小計を表示することは一部のケースで適切となる可能性があるが、そのためには当該小計が有用な体系化された要約を提供するために必要なことに加え、IFRS 第 18 号第 24 項の追加的小計に関する要求事項を満たさなければならない。

その場合、有用な体系化された要約を達成するために未調整の小計の表示も必要となる可能性がある。

いずれにせよ、企業は、現地の法律によりそのような小計が禁止されていないか、事業を行うすべての法域における規制上の観点を考慮しなければならない。

## 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(以下、「MPM」)の概念を導入している。IFRS 第 18 号は、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、財務諸表の外での一般とのコミュニケーションにおいて使用されて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 号第 118 項では、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 を財務諸表の单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、複数の注記事項を要求している(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
- 最も比較可能性が高い IFRS 第 18 号又はその他の IFRS 会計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の外でコミュニケーションが行われるため、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、また監査対象になることで、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

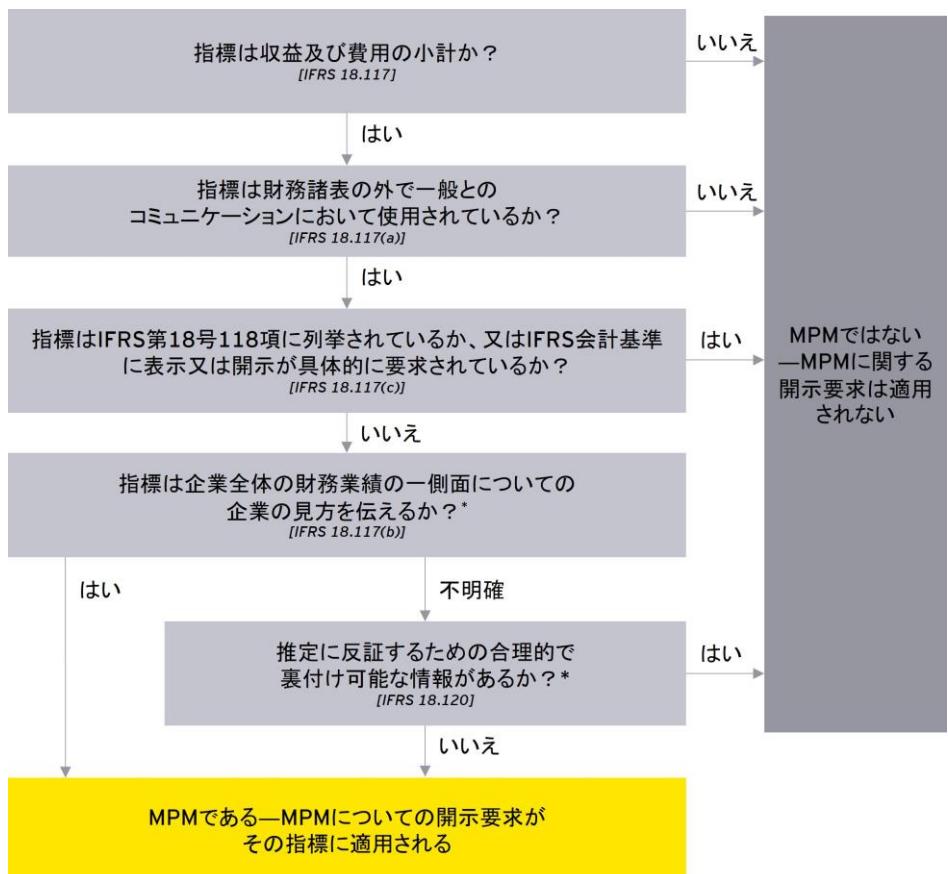
IFRS 第 18 号は MPM について次のような定義を定めている [IFRS 1.D8B, IFRS 18 Appendix A]。

IFRS 第 18 号からの抜粋	
付録 A	
用語の定義	
経営者が定義した業績指標 (management-defined performance measures)	収益及び費用の小計のうち次に該当するもの (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。 (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、 (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。

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]。

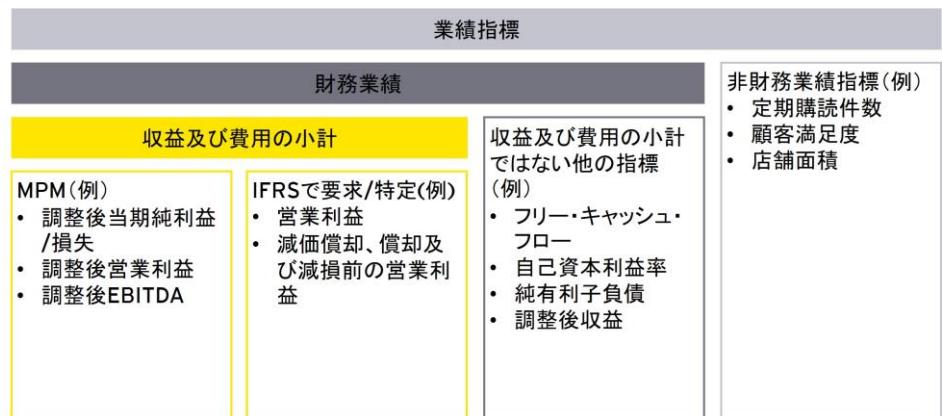
図 4-1:MPM の識別



#### 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]。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。<sup>15</sup>

図 4-2: MPM と他の業績指標の比較



その定義上、MPM 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、流動営業用資産の純額

(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、同じ小計を純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 の定義の他の構成要素を満たしていれば、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 [IFRS 18.B117]。

15 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「財務諸表における表示及び開示」の紹介 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

## よくある質問

**質問 4-1: ある比率の分子自体について財務諸表の外でコミュニケーションを行ったことがない場合でも、当該分子が MPM になることはあるか**

多くの企業は、財務諸表の外での一般とのコミュニケーションの中で、重要業績評価指標(KPI)として調整後の収益率(たとえば、調整後営業利益÷投下資本)を使用している。しかしながら、一部の企業は全体的な比率を算出するための計算式だけを開示しており、分子の値は一般とのコミュニケーションの中で必ずしも具体的に記載されていない場合がある。

IFRS 第 18 号は、財務比率が MPM ではないと明記しているものの(財務比率は収益又は費用の小計ではないため)、財務比率の分子は、比率の一部でなかつたとしたならば MPM の定義を満たす場合、MPM になる可能性がある [IFRS 18.B117]。

すなわち、企業は、MPM の定義に照らして分子を評価することを求められ、分子自体が財務諸表外の一般とのコミュニケーションで使用されていることを求める要求事項を無視できる。分子が含まれる比率が、企業全体の一側面についての経営者の見方を伝えるために財務諸表外の一般とのコミュニケーションにおいて使用されていれば十分である。

企業がそのような小計が MPM の定義を満たすと結論付けた場合、開示の要求事項(下記セクション 4.3 を参照)が、財務比率そのものではなく分子に適用される。

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)に再掲するかもしれない。IASB は、再掲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(下記セクション 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]。

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使用して財務業績を利用者に公開で伝達している企業は MPM を有していない [IFRS 18.B113]。

## 弊法人のコメント

IFRS 第 18 号で定義されている MPM は、代替的業績指標の一部であり、多くの企業は、財務諸表外の資本市場とのコミュニケーションにおいて現在 MPM に該当しない代替的業績指標を使用している。財務諸表の注記に MPM に該当しない代替的業績指標を含めることを計画している企業は、これが適切かどうかを検討する必要がある。この評価は重要な判断を伴うことに加え、財務諸表に含まれるすべての情報は IAS 第 8 号第 6A 項に定められる全体として「適正な表示」の要求事項を満たさなければならないことから、代替的業績指標を含めることは多くの場合、適切でない可能性がある [IAS 8(2027).6A]。

多くの規制当局は代替的業績指標に関連して制限的なガイダンスを示しており、財務諸表に含めることを認めていない規制当局もある。そのため、企業は MPM ではない代替的業績指標を財務諸表に含める前に、現地の法律及び現地規制当局の見解も考慮する必要がある。

## よくある質問

### 質問 4-2:「仮定の」収益及び費用に基づく代替的業績指標が MPM に該当しるか

一部の企業は、財務諸表外の一般とのコミュニケーションにおいて、重要業績評価指標として IFRS 会計基準に従って測定又は認識されていない項目で小計を調整した代替的業績指標を使用している。これらの指標は、一般的に特定の会計規定を適用しなかったとした場合の企業の業績を反映している(すなわち、「仮定の」代替的業績指標である)。その一例が、IFRS 第 16 号の影響を除いた営業利益である。

MPM の定義は「収益及び費用の小計」に言及しているが、これは IFRS 会計基準で定義される「収益」及び「費用」の小計のみに言及していると解釈し得る。しかしながら、結論の根拠において、MPM は経営者が定義するものであり、したがって IFRS 会計基準によって要求されている指標ではないと明確に述べられている [IFRS 18.BC330]。

MPM に関する開示の要求事項(下記セクション 4.3 を参照)もまた、指標の計算が「IFRS 会計基準で要求又は許容されている会計方針と異なる場合」に開示を求めていることから、IASB が MPM に「IFRS 以外」の基礎を使用して計算された指標を含むものと想定していることが示唆される[IFRS 18.B134(c)]。IFRS 第 18 号は、そのような指標を禁止するのではなく、正確な名称を付けて、誤解を与えない、明瞭で理解可能な方法で記載することを求めている[IFRS 18.123, IFRS 18.B134]。

したがって、IFRS 第 18 号の MPM の定義を満たす小計を財務諸表外の一般とのコミュニケーションで使用している場合、経営者が定義した指標に IFRS 会計基準に基づかない調整が含まれる場合であっても、財務諸表の注記において MPM を開示することが求められる。

## 弊法人のコメント

経営者が使用する「仮定の」代替的業績指標に関する開示を含めることは、これらの指標が MPM の定義を満たす場合には任意ではないものの、規制当局は、特定の指標が誤解を招く又は中立的でないと考えるときには当該指標の使用に反対する可能性がある。

規制当局が一般とのコミュニケーションにおける特定の指標の使用を禁止し、その削除を要求した場合、当該指標は MPM の定義を満たさなくなる(「一般とのコミュニケーション」において使用されなくなるため)。

#### 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
- 投資家向けプレゼンテーション

MPMを定義する目的において、一般とのコミュニケーションからは、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原稿及びソーシャル・メディアへの投稿が除外されている。

ただし、MPM の定義上、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す必要性が無くなり、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は低いため、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、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コミュニケーションしていない場合、MPM の要求事項が適用されることではなく、追加的な開示が求められることはない[IFRS 18.BC342]。

IASB は、IFRS 第 18 号の開発中に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(たとえば、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、当期の報告期間では MPM として識別されない場合、*IFRS 第 18 号第 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 経営者の見方

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 経営者の見方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ない指標)は、MPM の定義を満たさないであろう[*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

###### 弊法人のコメント

MPM の定義は企業全体を対象としており、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 MPM の定義を必ずしも満たすことにはならない。

MPM の定義を満たすためには、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、企業全体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、企業全体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单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*]。

## よくある質問

### 質問 4-3: セグメントの利益指標が「企業全体の財務業績の一側面」を表すのはどのような場合か

事業セグメントは企業の「構成単位」と定義されている<sup>16</sup>ため、セグメントに関する情報が企業全体の業績を反映する可能性は低いと思われる。しかしながら、IASB は、一般とのコミュニケーションで使用される報告セグメントに関連する小計（IFRS 第 8 号に基づき開示されるもの）は、企業全体の業績に関する情報を提供しない可能性があるが、特定の状況では企業全体の業績に関する情報を提供し得ると考えた。したがって IASB は、報告セグメントの指標を MPM の定義から除外せず、指標が MPM になるためには、企業全体の財務業績の一側面についての経営者の見方が反映されなければならないと明確化することを決定した [IFRS 18.BC345, IFRS 18.BC346]。

したがって、セグメントの利益指標が、一定の状況において MPM の定義を満たす可能性があることは明確である。しかしながら、IFRS 第 18 号には限定的なガイドンスしか示されていないため、企業は、セグメントの利益指標が MPM であるかどうかの評価に際して判断を適用する必要がある。

## 弊法人のコメント

企業は、財務諸表外で使用されるセグメントの利益指標が MPM であるかどうかを評価するにあたり、特定の事実及び状況に基づき判断を適用しなければならない。

セグメントの利益指標が MPM でもある場合、MPM に関するすべての開示を单一の注記で行うよう求める要求事項を含め、MPM に関する開示の要求事項（下記セクション 4.3 を参照）が適用される。

以下の状況は、セグメントの利益指標が企業全体の財務業績の一側面を表すことを示唆している可能性がある。

- (a) 純損益計算書に、企業の単一の主要な事業活動を含むセグメントに関連する小計が表示されている。
  - (b) 指標が、すべてのセグメントを合わせた合計を表している。
  - (c) 企業には 1 つのセグメントしかない。
  - (d) 指標が、企業のセグメントの 1 つにのみ固有のものである。
- (a)の状況は、IFRS 第 18 号に含まれる例に基づいており[IFRS 18.B115]、上記(b)から(d)の状況は、IFRS 第 18 号開発時の IASB の議論及び関連するスタッフ・ペーパー<sup>17</sup>に基づいている。

16 IFRS第8号付録Aを参照

17 [IASBアジェンダ・ペーパー21B「経営者業績指標及びIFRS第8号「事業セグメント」に関する論点」](#)（2023年5月）、IFRS財団のウェブサイトで閲覧可能

#### 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方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立証できる場合にのみ、この推定に反証できる(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方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方を伝達しない、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方を伝達する以外に存在する

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。

IASB は、企業の財務業績の一側面に関する経営者の見方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方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方を伝えるという推定の反証を裏付ける合理的かつ裏付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、下記により詳しく説明している。

IFRS 第 18 号は、企業が経営者の見方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められていたとしても、経営者の見方も伝達する場合もあり、その場合には当該推定は反証できない[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) 小計が目立つことのなく伝えられる

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

- 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、次のように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ていないことを示唆し、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) 当該小計に関しての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方を伝えることを示唆する。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方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方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、その結果、小計が MPM になる、又は MPM では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方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る。

前期は 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

IFRS 第 18 号は、IFRS 第 18 号を含む IFRS 会計基準によって要求される小計は MPM にならないと明確に示しているほか、MPM にならないその他の小計も列挙している。

##### 4.2.4.A IFRS 会計基準によって具体的に要求されている小計

IASB はまた、IFRS 会計基準で具体的に要求されている小計も 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。こうした小計には 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

#### よくある質問

##### 質問 4-4: IFRS 第 18 号第 24 項により純損益に含められる追加的な小計は MPM の定義を満たすか

IFRS 第 18 号は、純損益計算書が有用な体系化された要約を提供するために追加的な小計が必要な場合、追加的な小計を表示することを企業に求めている [*IFRS 18.24*]。

IFRS 第 18 号は、MPM の定義から IFRS 会計基準によって具体的に要求される収益及び費用の小計を除外していることから、これには IFRS 第 18 号第 24 項により要求される追加的な小計が含まれると解釈される場合もあるかもしれない。しかしながら、IFRS 第 18 号第 24 項は、企業が追加的な小計を表示する場合、「IFRS 会計基準が要求している合計及び小計よりも目立つ表示をしない」としていることから、そのような追加的な小計が IFRS 会計基準により具体的に要求されるものとは別であることが示唆される[*IFRS 18.24(d)*]。

#### 弊法人のコメント

我々は、純損益計算書が有用な体系化された要約を提供するために必要と思われる追加的な小計は、IFRS 第 18 号第 24 項により一般的に要求されているものの、「具体的に」要求されているものではないと考えている。よってそのような小計は、MPM の定義の他の要素に従っている場合、MPM の定義を満たすことになる。

減価償却、償却及びIAS第36号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。

#### 4.2.4.B 具体的に除外される小計

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) 売上総損益(売上原価を控除後の収益)及び類似の小計
- (b) 減価償却、償却及び IAS 第 36 号の範囲に含まれる減損前の営業損益
- (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) 繼続事業からの純損益

#### 売上総利益に類似する小計

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、以下のように、すべてを網羅する訳ではないが、小計の例を提供している[*IFRS 18.B123*]。

#### IFRS 第 18 号からの抜粋

##### 売上総利益に類似する小計

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生み出す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) 正味金融損益(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

#### EBITDA

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、EBITDA 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 号の範囲に含まれる減損の前の営業利益」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、この小計を「EBITDA」とは記述しないことにした。なぜなら、この小計を「EBITDA」と記述すると、「営業損益」は「利息及び税金前の利益」と同じであることが示唆されることになるが、常にそうなる訳ではないためである。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「利益」であると考え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、「EBITDA」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 号の範囲に含まれる減損の前の営業利益」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 号の範囲に含まれる減損の前の営業利益」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*]。

### 一部の持分法投資からの収益及び費用

上述のとおり、IFRS 第 18 号第 118 項(c)は、「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」(強調は筆者による)を MPM の定義から具体的に除外している[*IFRS 18.118(c)*]。しかし、この除外は、持分法を用いて会計処理される一部の投資からの収益及び費用のみを含む小計には当てはまらない(上記セクション 3.3.5.A の質問 3-26 を参照)。よって、一部の持分法投資に係る小計は MPM になり得る[*IFRS 18.BC367*]。

## 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

- 121 経営者が定義した業績指標についての開示の目的は、財務諸表利用者が次のことを理解するのに役立て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一側面
  - (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にあるのか

IASB は、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結論付けた。MPM は、利用者に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单一の注記に開示することを要求し、MPM は経営者の見方を提供するものであり他の企業の MPM との比較が可能になるものでは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の一側面の記述
- (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り、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。

#### 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方を提供しており、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ではないという記載を含めなければならない。[IFRS 18.122]。

IASB は MPM が有用な情報を提供することに同意しつつも、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、以下を実施することにより 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を企業に求めており、この要求事項を拡充させている(上記セクション 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)。

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。

- (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の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、MPM の計算が IFRS 会計基準で容認される、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(上記セクション 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

企業は要求される詳細さの水準を決定するために、通常の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 が有用な情報の提供にどのように資するかの記述(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情報の量のいずれでも変わることの可能性があることが示唆されたことから、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

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その合計又は小計を表示しない場合でも容認される。

複数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、また他のもの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、単一の説明が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。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、[IFRS 18.B140]

- (1) 企業は、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) 企業は、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]。

#### 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[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調整のみに基づいて、調整後の1株当たり利益の指標を計算するために必要な情報を、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法人所得税への影響を開示することは、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の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法人所得税への影響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法人所得税への影響を計算するための簡略化したアプローチを容認する決定をした[IFRS 18.BC386]。

この簡略化したアプローチでは、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により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法人所得税への影響を算定する[IFRS 18.B141]。

## 代替のアプローチ

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の使用

IASB は、法人所得税への影響の計算方法を制限することは、その状況における最善の可能性がある情報を提供する企業の判断を制限し、提供される情報の有用性を損なうことになるので、法人所得税への影響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へ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<sup>18</sup>[*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、XYZ Group 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方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)。
- (b) 将來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)。

18 International GAAP® 2025 第 29 章を参照 [ey.com/IFRS](http://ey.com/IFRS) で閲覧可能

(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)。

#### 設例 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ある調整後の営業利益を一般との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方を提供するために、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)及び無形資産の減損損失又はその戻入れ(減損に関する情報は、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損益(有形固定資産及び無形資産の処分に関する情報は、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)
- 子会社、関連会社及びジョイント・ベンチャー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
-------------	----------------------

<b>営業利益</b>	<b>57,000</b>		
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	-
<b>減損損失</b>	<b>6,100</b>	-	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
<b>調整後の営業利益(MPM)</b>	<b>65,100</b>		

**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、いかなる税金の軽減も生じなかった。

**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法人所得税への影響は、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法人所得税への影響は、D 国において 20X2 年末時点で適用される 16.5%の法定税率を基に計算されている。

#### 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 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、以下により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てる。

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、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できるという定めは設けなかった。IASB は、IFRS 会計基準が具体的に認めている場合にのみ相互参照することが IFRS 会計基準に基づく一般的な実務であるとして、相互参照を明示的に禁止しないことを決定した [IFRS 18.BC370, IFRS 18.BC371]。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が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 項に規定されている。

##### IFRS 第 18 号からの抜粋

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こ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、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利用者が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

これらの開示は、企業が会計方針を変更する場合に IAS 第 8 号で要求される情報を基礎としている。なぜなら、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づけたためである。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としている[IFRS 18.124]。

企業が、実務上不可能であることから比較情報を IFRS 第 18 号第 124 項(c)に規定される修正再表示を開示できない場合、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、当初は企業が 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」の提供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と小計を含む)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.B を参照)。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]。

## 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 会計基準書にも間接的な改訂が生じている。改訂の大半は、IAS 第 1 号への参照を置き換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は以下のセクションで解説している。

企業は、当該改訂を 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、下記セクション 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、間接法について同じ出発点の使用を求めるにした。営業利益小計を使用することで一貫した出発点が提供され、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される。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おり、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]。

#### すべての企業

IFRS 第 18 号は、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している [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, IFRS 18.BC53]。

#### 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(上記セクション 3.3.1 を参照)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 [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くなる[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

34D IFRS 第 18 号を適用するにあたり、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場合がある。そのような場合、第 34B 項を適用するにあたり、企業は関連するキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書において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。たとえば、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ず、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「影響分析」<sup>19</sup>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).IE A]。

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、当期のみを例示しているが、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。

#### 設例 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 年に終了する期間の連結包括利益計算書 <sup>(a)</sup>	
売上高	30,650
売上原価	(26,450)
<b>売上総利益</b>	<b>4,200</b>
販売費	(600)
一般管理費	(310)
<b>営業利益</b>	<b>3,290</b>
関連会社及びジョイント・ベンチャーの純損益に対する持分相当額	50
投資収益	450
為替差損	(40)
<b>財務及び法人所得税前利益</b>	<b>3,750</b>
利息費用	(400)
<b>法人所得税前利益</b>	<b>3,350</b>
当期税金費用	(300)
<b>利益/包括利益合計</b>	<b>3,050</b>

(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。

19 [影響分析:IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」](#)、2024 年 4 月 IFRS 財団ウェブサイトで閲覧可能

## 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)
<b>営業活動からの現金純額</b>	<b>1,650</b>

## 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
<b>投資活動において使用された現金純額</b>	<b>(480)</b>

## 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)
<b>財務活動において使用された現金純額</b>	<b>(1,060)</b>

## 現金及び現金同等物の純増加額

現金及び現金同等物期首残高	120
<b>現金及び現金同等物期末残高</b>	<b>230</b>

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、企業の財務諸表の関連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、現行版 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。当該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。<sup>20</sup>

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「財務諸表の作成基礎」に変更している。

### 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と思われるかもしれないが、これらの要求事項は大半が 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 つの基準書にまとめて利用者に提供することを考慮すると、我々は、作成者が異なる基準書と要求事項を確認する作業が改善されると考えている。

20 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® 2025*、第 3 章を参照されたい。[ey.com/IFRS](http://ey.com/IFRS) で閲覧可能。

### 5.3 IAS 第 33 号「1 株当たり利益」

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。

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である以下のいずれかの追加的な分子のみを使用することができます[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)
- 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)

#### よくある質問

##### 質問 5-1:企業は、IAS 第 33 号第 73B 項に従っていない分子に基づく追加的な 1 株当たり利益を開示できるか

企業は、IAS 第 33 号第 73B 項に従っていない分子に基づく追加的な 1 株当たり利益の指標を開示することはできない。

IAS 第 33 号には、追加的な 1 株当たり利益の指標の表示に関する特定の要求事項が定められており、IAS 第 33 号第 73B 項を満たす分子しか追加的な 1 株当たり利益の指標に使用できないと示されている。

##### 設例 5-2:収益に基づく追加的な 1 株当たり利益の指標

A 社は、財務諸表外の一般とのコミュニケーションにおいて、重要業績評価指標として 1 株当たり収益(収益合計÷発行済株式)を使用している。

A 社が分子として使用している「収益合計」は、以下のいずれにも該当しない。

- IFRS 第 18 号に定義される MPM
- IFRS 第 18 号第 69 項、第 86 項又は第 118 項に記載される合計又は小計

したがって、この追加的な 1 株当たり利益の指標を財務諸表で開示することは IFRS 会計基準の要求事項の下では容認されない。

##### 質問 5-2:IFRS 第 18 号 B117 項の MPM を追加的な 1 株当たり利益の基礎とすることはできるか

上述のとおり、MPM は IAS 第 33 号に基づく追加的な 1 株当たり利益の指標の分子として容認されているものの 1 つである。IFRS 第 18 号 B117 項は、比率は MPM ではないものの(上記セクション 4.2.1 を参照)、比率の分子は、比率の一部ではなかったならば MPM の定義を満たす場合には、MPM になり得ると明確に示している。

1 株当たり利益の指標は、定義上、比率であることから、財務諸表外で代替的な 1 株当たり利益の指標を使用した場合、当該指標の分子が MPM の定義を満たすことはあるのか、また定義を満たす場合、当該分子が IAS 第 33 号の下で容認されるのかという疑問が生じる。設例 5-3: 調整後 1 株当たり利益

A 社は、全体の業績の一側面に関する経営者の見方を伝えるため、財務諸表外の一般とのコミュニケーションにおいて、重要業績評価指標として調整後の 1 株当たり利益の指標を使用している。

調整後 1 株当たり利益の指標で使用している調整後の営業利益は(IFRS 第 18 号第 117 項で想定されている)収益及び費用の小計であるが、A 社は、分子の値について一般とのコミュニケーションのどこにも具体的に記載していない。A 社は、当該比率の算出に使用した以下の計算式のみを開示している。

#### 調整後の営業利益

発行済普通株式の加重平均株式数

この事例における「調整後の営業利益」は、以下のとおりである。

- 収益及び費用両方の小計
- IFRS 第 18 号第 118 項に記載されていない、又は IFRS 会計基準が表示もしくは開示することを具体的に要求していない
- A 社全体の業績の一側面に関する経営者の見方を伝えるため、財務諸表外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

すなわち、「調整後の営業利益」の分子は、財務諸表外の一般とのコミュニケーションにおいてそれ自体が使用されているという要件を除き、MPM のすべての要件を満たしている。

#### 弊法人のコメント

多くの企業は現在、財務諸表外の一般とのコミュニケーションの中で、重要業績評価指標として調整後の收益率を使用している。追加的な 1 株当たり利益の指標について容認される分子に制限はあるものの、使用されている分子自体が MPM の定義を満たす小計である場合には、そのような調整後の收益率を財務諸表で開示できる(上記セクション 4.2 を参照)。

これには、それ自体が MPM の定義を満たす、比率において分子としてのみ使用されている小計(すなわち、独立した MPM としてコミュニケーションにおいて個別に使用されていない小計)が含まれる(上記セクション 4.2.1 を参照)。

なお、それ自体が MPM の定義を満たす分子も MPM に関する開示の要求事項の適用対象となることに留意する(上記セクション 4.3 を参照)。

IAS 第 33 号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), IAS 33(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ぬ [IAS 33(2027).73C(d)]。

時として、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 号において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に影響が及ぶ。企業は、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 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、企業が完全な 1 組の財務諸表に要求されていることと同じである。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。

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は要求事項が少ない。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求めら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、IFRS第18号によりその他の基準書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。

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, IFRS 18.BC414]。企業は、IFRS 第 18 号を適用する際に、その他の IFRS 会計基準書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 1 株当たり利益への関係する影響)を表示することは求められない [IFRS 18.C2, IFRS 18.BC417]。

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 18.BC418]。

- 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

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 18.BC419]。

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

上述のとおり、IFRS 第 18 号は、IFRS 第 18 号が最初に適用される期間の直前の期間についてのみ、(純損益計算書の各項目に関して IFRS 第 18 号に基づき表示された金額と IAS 第 1 号に基づき過去に表示していた金額)調整表を要求している。ただし、複数の比較対象期間を表示している企業は、現地の規制上の要求事項により表示するすべての期間に係る調整表が要求される可能性があるため、これを考慮しなければならない。たとえば、現地規制により企業が財務諸表において 2 年分の比較情報を表示している場合、企業は表示するすべての期間に係る調整表を要求されることがある。

IFRS 第 18 号の適用開始日時点で、IAS 第 28 号第 18 項を適用する適格要件を満たす<sup>21</sup>企業(上記セクション 3.3.5.A を参照)は、関連会社又はジョイント・ベンチャー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, IFRS 18.BC423]。

### 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みえるが、企業は新しい要求事項が自社の特定の事業に与える影響を見極め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の変更が必要な可能性がある。

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・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。

21 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® 2025 第 12 章セクション 3.3 を参照されたい。[ey.com/IFRS](http://ey.com/IFRS) で閲覧可能。

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 号は新しい基準書ではあるが、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。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、使用を見込んでいる各見出し及び 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 項の要求事項にかか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ることになる[*IFRS 18.C4, IFRS 18.BC421*]。

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、以下の両者の調整表を開示する[*IFRS 18.C5, IFRS 18.BC422*]。

- (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*]。

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

これらの要求事項を以下の設例にて示している。

#### 設例 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 カ月	2026 年 6 月 30 日	2027 年 6 月 30 日
Q2	右記に終了する 3 カ月	2026 年 6 月 30 日	2027 年 6 月 30 日

\* 邋及修正再表示

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 カ月	2026 年 6 月 30 日
Q2	右記に終了する 3 カ月	2026 年 6 月 30 日

## 7 今後の動向

IFRS 第 18 号の公表を受けて、IAS 第 1 号への言及がある IFRS 解釈指針委員会 (IFRS IC) のアジェンダ決定について、その全体を廃止すべきか (アジェンダ決定に含まれる要求事項は置き換えられたため)、それとも参照先を IFRS 第 18 号の関連する項に修正すれば十分であるかの評価が行われた。

IAS 第 1 号への言及がある IFRS IC のアジェンダ決定の大半については、IAS 第 1 号の要求事項は IFRS 第 18 号によって改訂されていないため、参照先を IFRS 第 18 号に修正すれば十分である。しかしながら、そのまま引き継がれなかつた要求事項を参照しているアジェンダ決定がいくつか特定された。

よって IASB は、以下の検討を IFRS IC に要請した。

- 表示、重要性及び財務諸表における情報の集約に関する全般的な要求事項を参照しているアジェンダ決定について、現在 IAS 第 1 号を参照している箇所を IFRS 第 18 号に置き換える。
- サプライチェーン・ファイナンス契約に関するアジェンダ決定<sup>22</sup>における事例に IFRS 第 18 号を適用する方法を説明する。

IFRS IC は、2025 年 6 月の会議でこれらのアジェンダ決定をアップデートすることを提案し、暫定的なアジェンダ決定を公表した<sup>23</sup>。当該アジェンダ決定については 2025 年 10 月 6 日までコメントが募集されている。

---

22 IFRIC Update (2020年12月)、IFRS財団のウェブサイトで閲覧可能

23 IFRIC Update (2025年6月)、IFRS財団のウェブサイトで閲覧可能

## 付録 A - 設例

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	11
設例 2-2:注記における科目及び分解の決定	20
設例 3-1:取得に係る増分コストの分類	37
設例 3-2:借手が支払ったローン・コミットメントの手数料の分類	42
設例 3-3:政府補助金からの収益の分類	48
設例 3-4:資産の処分に係る利得又は損失	51
設例 3-5:子会社の処分に係る利得又は損失の分類	53
設例 3-6: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	69
設例 3-7:保険関係の関連会社に係る追加的な小計	76
設例 3-8:売上原価とは区分した非経常的項目の表示	89
設例 4-1:MPM に関する注記	108
設例 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	114
設例 5-2:収益に基づく追加的な 1 株当たり利益の指標	117
設例 5-3:調整後 1 株当たり利益	118
設例 6-1:四半期財務報告書を公表する企業	122

## 付録 B - よくある質問

質問 2-1:純損益を通じて公正価値で測定される金融商品に係る実現利得及び損失と未実現利得及び損失を区分して表示することは許容されるか	15
質問 3-1:オペレーティング・リースについて保有する有形固定資産の賃貸収益を貸手は純損益においてどのように分類するか	34
質問 3-2:ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額に対する金融収益は純損益においてどのように分類するか	34
質問 3-3:投資不動産の保有に関連する費用は純損益においてどのように分類するか	34
質問 3-4:企業は、一部の持分法投資だけの収益についての追加的小計を投資区分に表示することができるか	36
質問 3-5:企業は、持分法投資の処分に係る利得又は損失を、持分法投資の純損益に対する持分相当額と同じ科目に表示することができるか	36
質問 3-6:他の企業への投資の取得時に発生する取引コストは純損益においてどのように分類されるか	37
質問 3-7:顧客から前払金として受領した現金及び現金同等物に係る金利収益は純損益においてどのように分類されるか	38
質問 3-8:契約負債(重大な金融要素を含むもの)に係る金利費用は純損益においてどのように分類されるか	45
質問 3-9:適切な区分を決定する目的で、タイプ 2 負債の再測定による「時間価値」の要素を分解することは許容されるか	45
質問 3-10:契約資産(重大な金融要素を含むもの)に係る金利収益は純損益のどこに分類されるか	46
質問 3-11:サービス委譲契約から生じる金融資産に係る金利収益は、純損益のどこに分類されるか	47
質問 3-12:企業結合における条件付対価の再測定から生じる利得及び損失はどこに分類されるか	47
質問 3-13:政府補助金からの収益はどのように分類されるか	47
質問 3-14:企業は、要求される「営業損益」の小計について、「営業成果」や「純営業収益」など、別の名称を使用できるか	50
質問 3-15:ファイナンス・リースにおける正味リース投資未回収額の認識時の販売損益は、どこに分類されるか	52
質問 3-16:連結時に相殺消去される、関係会社間の貸付に係る為替差額は純損益でどのように分類されるか	55

質問 3-17:個別財務諸表において、親会社は取得原価で会計処理される子会社への投資からの収益及び費用をどこに分類するか	61
質問 3-18:オペレーティング・リースとして保有する有形固定資産の賃貸収益を貸手は純損益においてどのように分類するか	67
質問 3-19:ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額に対する金融収益は純損益においてどのように分類するか	67
質問 3-20:ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額の認識時の販売損益は、どこに分類されるか	67
質問 3-21:他の企業に対する(支配、共同支配又は重要な影響力のない)資本性投資の取得時に発生する取引コストは純損益においてどのように分類されるか	67
質問 3-22:投資不動産の保有に関連する費用は純損益においてどのように分類するか	67
質問 3-23:契約負債(重大な金融要素を含むもの)に係る金利費用は純損益においてどのように分類されるか	70
質問 3-24:コングロマリットが保有する現金及び現金同等物からの収益及び費用は純損益においてどのように分類するか	75
質問 3-25:顧客から前払金として受領した現金及び現金同等物に係る金利収益は純損益においてどのように分類されるか	75
質問 3-26:企業は、投資区分において一部の持分法投資のみに係る収益について追加的な小計を表示できるか	76
質問 3-27:企業は、持分法投資の処分に係る利得又は損失を、持分法投資からの純損益に対する持分相当額と同じ科目に表示できるか	81
質問 4-1:ある比率の分子自体について財務諸表の外でコミュニケーションを行ったことがない場合でも、当該分子が MPM になることはあるか	94
質問 4-2:「仮定の」収益及び費用に基づく代替的業績指標が MPM に該当しうるか	95
質問 4-3:セグメントの利益指標が「企業全体の財務業績の一側面」を表すのはどのような場合か	98
質問 4-4:IFRS 第 18 号第 24 項により純損益に含められる追加的な小計は MPM の定義を満たすか	101
質問 5-1:企業は、IAS 第 33 号第 73B 項に従っていない分子に基づく追加的な 1 株当たり利益を開示できるか	117
質問 5-2:IFRS 第 18 号 B117 項の MPM を追加的な 1 株当たり利益の基礎とすることはできるか	117

## 付録 C - 用語の定義

### IFRS 第 18 号からの抜粋

#### 付録 A 用語の定義

この付録は、本基準書の不可欠な一部である。

集約 (aggregation)	特徴を共有しており同じ分類に含められる資産、負債、資本、収益、費用又はキャッシュ・フローを足し合せること
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けすること
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こと
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。次のもとで構成される。  (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。
経営者が定義した業績指標 (management-defined performance measures)	収益及び費用の小計のうち次に該当するもの  (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。 (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、 (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。
注記(notes)	基本財務諸表に表示される情報に加えて提供される財務諸表における情報
営業損益 (operating profit or loss)	営業区分に分類したすべての収益及び費用の合計額
基本財務諸表 (primary financial statements)	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
純損益(profit or loss)	純損益計算書に含めた収益から費用を控除した合計額

<p>財務及び法人所得 税前純損益(profit or loss before financing and income taxes)</p> <p>有用な体系化され た要約(useful structured summary)</p>	<p>営業損益と投資区分に分類したすべての収益及び費 用の合計額</p> <p>報告企業の認識した資産、負債、資本、収益、費用及 びキャッシュ・フローについて基本財務諸表において 提供される体系化された要約で、次のことのために有 用であるもの</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(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</li> <li>(b) 企業間での比較、及び同一企業の各報告期間の 比較を行うこと</li> <li>(c) 財務諸表利用者が注記において追加的な情報を 求めたいと考える可能性のある項目又は領域を 識別すること</li> </ul>
--	---

## EY | Building a better working world

EYは、クライアント、EYのメンバー、社会、そして地球のために新たな価値を創出するとともに、資本市場における信頼を確立していくことで、より良い社会の構築を目指しています。

データ、AI、および先進テクノロジーの活用により、EYのチームはクライアントが確信を持って未来を形づくるための支援を行い、現在、そして未来における喫緊の課題への解決策を導き出します。

EYのチームの活動領域は、アシュアランス、コンサルティング、税務、ストラテジー、トランザクションの全領域にわたります。蓄積した業界の知見やグローバルに連携したさまざまな分野にわたるネットワーク、多様なエコシステムパートナーに支えられ、150以上の国と地域でサービスを提供しています。

### All in to shape the future with confidence.

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](http://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](http://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/about-us/ey-shinnihon-llc](http://ey.com/ja_jp/about-us/ey-shinnihon-llc)をご覧ください。

© 2025 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。本書には、IFRS® Foundationの著作権に関する資料が含まれています。この資料

は、IFRS Foundationの許可を得てEYが複製したものです。第三者による複製または配布の許可は付与されていません。IFRS基準への完全なアクセスおよびIFRS Foundationの活動については、<http://eifrs.ifrs.org>をご覧ください

本資料は005700-25GbIの翻訳版です。

[ey.com/ja\\_jp](http://ey.com/ja_jp)