

IFRS Developments

IFRS 第 18 号 「財務諸表における表示 及び開示」の公表

重要ポイント

- ▶ IFRS第18号は、IAS第1号を置き換えるものであり、企業の財務業績に関するより良い情報開示を求める投資家の要求に応えるものである。
- ▶ 新しい要求事項は以下の項目が含まれる。
 - ▶ 損益計算書に合計及び小計並びに新しい区分を要求
 - ▶ 経営者が定義した業績指標（MPM）に関する開示
 - ▶ 集約と分解に関するガイダンス
- ▶ IAS第1号に含まれていたいくつかの要求事項は、IAS第8号に移動されるとともに、狭い範囲の修正がIAS第7号及びIAS第34号に行われた。
- ▶ IFRS第18号は、2027年1月1日以降開始する事業年度に適用され、早期適用は認められている。
- ▶ 遡及適用は、年次財務諸表と期中財務諸表の両方において必要となる。

概要

2024 年 4 月 9 日、国際会計基準審議会（以下、IASB）は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」を置き換える IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」を公表した。新しい IFRS 会計基準は、財務諸表におけるコミュニケーションの比較可能性と透明性を向上させることを目的とした IASB の基本財務諸表プロジェクトにより開発された。

IFRS 第 18 号では、多くの項目が IAS 第 1 号から引き継がれ、文言の変更は限定的であるものの、特定の合計及び小計を含む、損益計算書内の表示に関する新たな要求事項が導入されている。また、経営者が定義した業績指標に関する開示を要求し、基本財務諸表と注記の明確にされた「役割」に基づく財務情報の集約と分解に関する新たな要求事項も含まれている。これらの新しい要求事項は、すべての企業に影響を与えることが想定される。

IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」に対して狭い範囲での修正が行われ、以前は IAS 第 1 号に含まれていたいくつかの要求事項が、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に移動されるとともに、その名称が IAS 第 8 号「財務諸表の作成の基礎」に変更された。また、IAS 第 34 号「期中財務報告」では、経営者が定義した業績指標の開示を要求するよう修正された。その他の多くの基準書についても、上記の修正に伴って軽微な修正が行われた。

主な新しい要求事項

損益計算書

IFRS 第 18 号はすべての収益及び費用を損益計算書の「営業」「投資」「財務」「法人所得税」「非継続事業」の 5 つの区分のいずれかに分類することを要求している。最初の 3 つの区分は新しく設けられた区分であり、「営業損益」、「財務及び法人所得税前純損益」、「純損益」の合計及び小計を表示するという要求事項によって補完されることとなる。

資産への投資や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」を行っているかどうかを評価する必要がある。

主要な事業活動

収益及び費用を IFRS 第 18 号が要求する 3 つの新たな区分に分類するために、資産への投資や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」を行っているかどうかを評価する必要がある。これは、このような企業には特定の分類を要求する要求事項が適用されるためである。特定の主要な事業活動を行っているかどうかの決定は、事実及び状況の問題であり、判断が求められる。

投資区分

投資区分には、一般的に、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、現金及び現金同等物、個別にかつ企業が保有している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生じる収益及び費用が含まれる (IFRS 第 18 号ではこれらの資産の例示が含まれている)。例えば、特定の主要な事業活動、すなわち、資産への投資または顧客へのファイナンスの提供を行っていない企業については、投資区分の収益及び費用には以下のものが含まれる。

- ▶ 上記の資産から生じる収入 (例: 利息収益、配当金収入、賃貸料収入)
- ▶ 資産の当初測定及び事後測定 (認識の中止を含む) から生じる収益及び費用 (例: 減損損失及び減損損失の戻入)
- ▶ 資産の取得及び処分に直接起因する増分費用 (例: 取引コストや資産の売却に要する費用)

財務区分

収益及び費用の財務区分への分類を決定するために、IFRS 第 18 号では負債を 2 種類に区別することを要求している (本稿では「タイプ 1」及び「タイプ 2」と称している)。

- 1) タイプ 1: 資金調達のみを伴う取引から生じる負債 (企業が現金、自己資本、または負債の免除という形で資金を受け取り、後日、それと引き換えに現金または自己資本を返還する取引から生じる負債)
- 2) タイプ 2: その他の負債 (上記タイプ 1 以外の負債)

顧客へのファイナンスの提供を主要な事業活動として行っていない企業では、財務区分にはタイプ 1 に分類されるすべての負債の当初測定及び事後測定から生じる収益及び費用、並びにそれらの負債の発行及び消滅に起因する増分費用が含まれる。例えば、発行された負債性金融商品の支払利息が含まれる。顧客へのファイナンスの提供を主要な事業活動として行っている企業には異なる要求事項が定められており、当該要求事項は後述の「営業区分」において解説している。

利息収益や利息費用の他、他の IFRS 会計基準を適用した結果、「その他の負債」(タイプ 2 に分類される負債) に関して認識された金利変動の影響は財務区分に認識される。例えば、IFRS 第 16 号「リース」に基づき、リース負債に関連して認識された利息費用が該当する。

営業区分

営業区分は、企業の主要な事業活動から生じる収益及び費用を捕捉することを意図している。しかし、IFRS 第 18 号では、営業区分は残余の区分であるとされており、たとえ変動性が高い又は通例でない収益及び費用であるとしても、損益計算書の他の区分に含まれないすべての収益及び費用が分類される。

このアプローチは、企業の事業の全体像を把握しつつ、異なるビジネスモデルにも対応できるように意図されたものである。残余アプローチを適用することにより、営業区分には、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含まれることになる。ただし、持分法を適用して会計処理される投資から生じる収益及び費用は、企業の特定の主要な事業活動にかかわらず投資区分に含まれる。

資産への投資を特定の主要な事業活動として行っている場合、これらの資産から生じる収益及び費用は営業区分に含まれる。例えば、不動産会社は賃貸収入を営業区分に表示する必要がある。

顧客へのファイナンスの提供を特定の主要な事業活動として行う企業は、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 (例えば、関連する規制のために保有される現金及び現金同等物) から生じる収益及び費用を、営業区分に分類することになる。また、このような企業は、関連する負債から生じる収益及び費用を営業区分に含めることが求められるため、上述のタイプ 1 の負債 (資金調達のみを伴う取引から生じる負債) のうち、どの負債が

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。また、顧客へのファイナンスの提供に関連しないタイプ 1 の負債から生じる収益及び費用を営業区分又は財務区分のいずれに分類するかを会計方針を選択することができる。タイプ 1 の負債を顧客へのファイナンスの提供に関連する負債と関連しない負債とに区別できない場合には、すべてのタイプ 1 の負債から生じる収益及び費用を営業区分に分類する必要がある。

弊法人のコメント

すべての企業は、IFRS 第 18 号が要求する 3 つの新しい区分と小計を考慮して、損益計算書の構造を慎重に再考する必要がある。収益及び費用に関連する損益区分に分類するには、判断が必要となる場合がある。また、多くの企業は既に営業損益の小計を表示しているが、IFRS 第 18 号が要求する収益及び費用の現在の分類とは異なる場合がある点に留意されたい。

特定の主要な事業活動を営む企業の会計方針の選択は、実務に多様性をもたらす企業間の比較可能性に影響を与える可能性がある。

企業はまた、例えば現在の小計が経営者のインセンティブ、法人所得税及び財務制限条項の遵守の決定に用いられる指標である場合、損益計算書の構造を変更することによる広範な影響の検討が求められる。

IFRS会計基準で要求される小計はMPMではないことを明確にし、IFRS会計基準で要求されないがMPMに該当しない小計を列挙している。

経営者が定義した業績指標

IFRS 第 18 号は、経営者が定義した業績指標 (Management - defined Performance Measures, MPM) の概念を導入し、MPM を「企業の財務業績の一側面についての経営者の見方を財務諸表利用者に伝えるために、財務諸表外での一般とのコミュニケーションにおいて使用されている収益及び費用の小計」と定義している。また、IFRS 会計基準で要求される小計は MPM ではないことを明確にし、IFRS 会計基準で要求されないが MPM に該当しない小計 (例えば、売上総損益 (売上原価を控除後の収益) 及び類似の小計) を列挙している。

IFRS 第 18 号は、すべての MPM に関する情報を財務諸表において単一の注記で開示することを要求しており、いくつかの開示すべき事項を定めている。その中には、指標の計算方法、その指標が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 号又はその他の基準書で規定されている小計との調整表が含まれている。

弊法人のコメント

MPM に関する開示が要求されることにより MPM が財務諸表に含められ、また監査対象となることで、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。

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

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

集約と分解及び記載場所

IFRS 第 18 号は、基本財務諸表における情報の「表示」と注記における情報の「開示」を区別し、基本財務諸表と注記の「役割」に基づいて、情報の記載場所を決定する原則を導入している。企業は、財務諸表利用者にとって有用となる情報を基本財務諸表において「表示」すべく、企業の収益、費用、資産、負債、資本及びキャッシュ・フローに関して構造化された要約を提供することが求められる。また、基本財務諸表を補足するために、その他の重要な財務情報を注記で「開示」することも必要とされる。

IFRS 第 18 号は、明確にされた基本財務諸表と注記の役割を念頭に置きながら、類似する特徴と類似しない特徴を参照して情報の集約と分解を行うことを求めている。基本財務諸表の目的は有用な構造化された要約を提供することであるという目的を踏まえ、基本財務諸表上では重要な項目が集約され、そのうえで注記において分解情報が開示されることになる。

IFRS 第 18 号はまた、財務諸表で集約される項目の意味のある説明や科目名を決定するためのガイダンスを含んでおり、「その他」の科目名が付された項目に関する更なる情報の開示を要求している。

他の修正に伴う IAS 第 7 号の修正

間接法を採用した場合における営業活動によるキャッシュ・フローの出発点を「純損益」から「営業損益」に変更するなど、他の修正に伴う狭い範囲での修正が行われた。

また、キャッシュ・フロー計算書において、現行基準で認められている、配当金や利息から生じるキャッシュ・フローの分類に関する選択肢が、ほぼ撤廃されている。配当金の支払いは財務活動によるキャッシュ・フローに含まれることになり、資産への投資または顧客へのファイナンスの提供を特定の主要な事業活動として行なっていない企業は、利息の支払いは財務活動によるキャッシュ・フローとして、受取利息及び受取配当金は投資活動によるキャッシュ・フローとして分類することが求められる。資産への投資または顧客へのファイナンスの提供を特定の主要な事業活動として行う企業については、受取配当金、受取利息及び支払利息の分類は、損益計算書における関連する収益及び費用の分類に影響される。

経過措置

IFRS 第 18 号及びその他の基準書の修正は、2027 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用されるが、早期適用が認められており、その場合はその旨の開示が必要となる。また、IFRS 第 18 号は遡及適用される。IFRS 第 18 号の適用初年度に IAS 第 34 号に基づいて要約期中財務諸表を作成する企業は、年次財務諸表で使用するが見込まれる見出しと必須の小計を表示しなければならない。

期中財務諸表と年次財務諸表の比較情報は修正再表示が求められており、直前の比較期間については、以前に公表された損益計算書との調整表が必要となる。

弊法人のコメント

IFRS 第 18 号の発効までの準備期間が十分に設けられているように思われるものの、新しい要求事項の分析を早期に開始することが強く推奨される。多くの企業は、関連する情報を特定し収集することが求められ、場合によっては内部情報システムの変更が必要になる可能性もある。また、各業界特有の動向に焦点を当てながら、実務の進展を注視されたい。

EY | Building a better working world

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

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

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

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

EY 新日本有限責任監査法人について

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

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

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

ED None

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

本資料は 003270-24Gbl の翻訳版です。

ey.com/ja_jp