

IFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」の概要と実務上の論点

PwC Japan有限責任監査法人
コーポレート・レポーティング・サービス部
ディレクター 古河 友紀



PwC Japan有限責任監査法人
東日本事業部
ディレクター 有本 知香



はじめに

2024年4月9日、国際会計基準審議会 (IASB) は、損益計算書の改善に焦点を当てた財務諸表の表示および開示に関する新たな会計基準であるIFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」を公表しました。IFRS第18号は、2027年1月1日以後に開始する事業年度から適用され、比較情報にも適用されます。

IFRS第18号では、主に以下に関連する新しい概念が導入されています。

- 損益計算書の構造
- 財務諸表外で報告される特定の損益に関連する業績指標（経営者が定義した業績指標：MPM）
- 基本財務諸表または注記に適用される集約および分解に関する原則の改善

これらの新しい概念は、あらゆる業種に影響します。本稿では、IFRS第18号の基準の概要および適用に際しての実務上の論点について解説します。

なお、本文中の意見に関する部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

1 IFRS第18号の概要

IFRS第18号は、財務諸表における項目の認識または測定には影響を与えませんが、企業が「営業損益」として報告する内容は変わる可能性があります。IFRS第18号は、IAS第1号「財務諸表の表示」を置き換え、IAS第1号の要求事項の多くを引き継いでいるため、限定的な変更にとどまっています。図表1では、IAS第1号からIFRS第18号への変更点についてまとめています。

以下では、図表1のうちIFRS第18号の主なポイントについて概説します。

(1) 損益計算書の構造

従来のIAS第1号では、損益計算書の具体的な小計は要求されていなかったため、表示について一定程度の柔軟性があり、実務では不統一が生じていました。このような不統一により、財務諸表利用者からは、比較可能性の観点から改善を求める要望が聞かれていました。IFRS第18号により損益計算書に「構造」を導入することで、損益計算書の報告における企業間の表示のばらつきを抑え、財務諸表利用者の情報の理解や企業間比較も容易になります。

①区分

IFRS第18号では、損益計算書において収益および費用を次の5つの区分のいずれかに分類する必要があります (IFRS第18号第47項)。

- 営業区分
- 投資区分
- 財務区分

図表1：IAS第1号からの変更点

集約および分解に関する原則の改善 [本稿第1節(3)で概説]		
損益計算書 [本稿第1節(1)で概説] ● 営業、投資、財務、法人所得税、非継続事業の区分に分類 ● 新しい小計の表示を導入	財政状態計算書 ● 表示すべき科目として「のれん」を追加 ● 上記以外は変更なし	キャッシュ・フロー(CF)計算書 [本稿第1節(4)で概説] ● 間接法の出発点に営業利益を使用 ● 利息と配当金から生じるCFの分類の選択肢を削除
損益計算書に関する追加開示 [本稿第1節(2)で概説] ● 経営者が定義した業績指標(MPM) ● 機能別表示における営業費用の性質別開示	その他の包括利益計算書 持分変動計算書 ● 変更なし	期中財務諸表 ● IFRS第18号で要求される区分、小計を期中財務諸表において表示 ● MPMの注記 ● 機能別表示における営業費用の性質別開示は不要

出所：PwC作成

図表2：営業区分、投資区分、財務区分の全般的なガイダンス

区分	説明
営業区分 (IFRS第18号第52項)	他の区分で定義されない収益および費用についての「残余」区分とされている。この区分には、通常、企業の主な事業活動の業績が含まれる。
投資区分 (IFRS第18号第53項、第54項)	この区分は、以下を含む。 ● 関連会社および共同支配企業から生じる損益 ● 現金および現金同等物から生じる損益 ● 他の資源からおおむね独立したリターンを生む資源からの損益
財務区分 (IFRS第18号第59項から第61項)	この区分は、以下を含む。 ● 資金調達（一般的な銀行借入など）のみを伴う負債からの全ての損益 ● 資金調達のみを伴うものではない取引から生じる負債（その他の負債）に係る利息収益および利息費用、ならびにその他の負債による金利変動の影響（年金負債の割引の巻戻しなど）

出所：PwC作成

- 法人所得税区分
- 非継続事業区分

IFRS第18号は、上述の5つの区分のうち、営業区分、投資区分、財務区分の主要区分に分類するための全般的なガイダンスを提供しています（図表2）。

IAS第1号からの主な変更点として、会計期間に認識された収益および費用項目のうち損益計算書に含められる項目は、上述の5つの区分に分類しますが、これに関連してIFRS第18号では、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」を適用して損益計算書で認識された為替差額を分類するための詳細な要求事項を導入しています。為替差額は、為替差額が生じた項目からの収益および費用と同じ区分に分類されます（これが過大なコストや労力を伴う場合を除く）（IFRS第18号B65項からB67項）。例えば、図表3のように為替差額を分類します。

図表3：取引別の為替差額の区分の例

取引	為替差額の区分
顧客への財またはサービスの販売により生じる外貨建債権	営業区分
資金調達のみを伴う取引から発生する外貨建借入金により生じる費用	財務区分

出所：PwC作成

損益計算書に含める為替差額の区分に関して、原則どおりの取扱いを行うことが過大なコストまたは労力を伴う場合、影響を受ける為替差額を営業区分に分類する免除規定が設けられています。分類が過大なコストまたは労力を伴うかどうかの評価は、為替差額の原因となる各項目について関連する事実や状況に即して行う必要があります（IFRS第18号B68項）。そのため、当該免除規定は、過大なコストや労力をかけずに適切な区分に配分することができないと評価された為替差額についてのみ適用されます。

②小計

IFRS第18号は、特定の合計と小計を表示することを要求しています。IAS第1号からの主な変更点は、「営業損益」を表示することを義務付けたことです。その他の要求される小計は、「財務及び法人所得税前純損益」および「純損益」となっています（IFRS第18号第69項）。

上述の区分と小計を損益計算書の構造で示すと図表4のようになります。

図表4：損益計算書の概念図

表示科目	金額	区分
売上高	X	営業区分 (残余)
売上原価	(X)	
売上総利益	X	
販売費	(X)	
一般管理費	(X)	
研究開発費	(X)	
営業利益	X	要求される小計
持分法投資損益	X	投資区分
金融収益	X	
財務及び法人所得税前利益	X	要求される小計
借入金の利息費用	(X)	財務区分
リース負債の利息費用	(X)	
法人税所得税前利益	X	
法人所得税	(X)	法人所得税
継続事業からの当期純利益	X	
非継続事業からの損失		非継続事業
当期純利益	X	要求される小計

出所：PwC作成

(2) 損益計算書に関する追加開示

①経営者が定義した業績指標（MPM）

企業は、代替的業績指標や非GAAP指標と呼ばれる独自の業績指標を用いて業績説明を行うことがあります。こうした業績指標について、財務諸表利用者からは、その内容が不透明である、あるいは信頼性を確認しにくいという懸念が示されていました。IFRS第18号のMPMの導入により、企業が使用する指標に関する開示を改善し、その開示が監査対象に含まれることで経営者が使用する業績指標に規律が働き、信頼性が高まることが期待されています。

IFRS第18号は、企業の財務業績に関連する指標の一部をMPMと定義しています。IFRS第18号では、MPMは、次の全てを満たす「収益および費用の小計」とであると定義されています（IFRS第18号第117項）。

- 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。
- 財務諸表利用者に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伝えるために使用されている。
- IFRS会計基準で表示または開示が具体的に要求されている小計ではなく、IFRS第18号に列挙された「MPMではない収益および費用の小計」にも該当しない。

経営者が定義した業績指標の定義を満たす全ての指標に関する情報を、財務諸表の単一の注記において開示する必要があります（IFRS第18号第122項から第125項、図表5）。

図表5：財務諸表の単一の注記において開示する必要がある情報

指標	説明
MPMが経営者の見方を伝える理由	● MPMが企業の財務業績に関する有用な情報をどのように提供するかにについての説明 ● MPMの算定方法
他企業との比較可能性	● MPMは、企業の財務業績の一側面に関する経営者の見方を示すものであり、他企業が提供する指標と必ずしも比較可能でない旨の記述
調整表	● MPMと最も直接的に比較可能なIFRS会計基準で定める小計または合計との調整表 ● 各調整項目に係る税効果および非支配持分への影響 ● 各調整項目については、次の開示を含む必要がある ▶ 財務業績の計算書における各科目に関連する金額 ▶ 調整項目がどのように計算され、有用な情報の提供に寄与しているのかに関する説明
変更	● MPMやその算定方法の変更等（税効果の計算変更を含む）があった場合の説明 ● 比較情報の修正再表示が必要（ただし、実務上不可能である場合は、その旨を開示したうえで、修正再表示は不要）

出所：PwC作成

②機能別に損益計算書を表示している場合の性質別費用の開示

費用は、損益計算書の営業区分において性質、機能、またはその両方の組み合わせにより表示することになります。IFRS第18号には、事実と状況に基づいて、どのアプローチが最も適切かを評価および決定するためのガイダンスが含まれています。項目が機能別に表示されている場合、特定の費用について性質別に情報を開示する必要があります。

損益計算書において1科目でも営業費用を機能別分類により表示する場合、単一の注記において次の情報を開示することが求められています（IFRS第18号第82項(b)、第83項）。

- 機能別の各科目に含まれる費用の性質の定性的な説明
- 次の性質別の各費用の合計額および営業区分の各科目（売上原価など）に関連する金額

科目	範囲
減価償却費	IAS第16号「有形固定資産」およびIFRS第16号「リース」で開示が要求されている金額（IAS第16号第73項(e)(vii)、IAS第40号第79項(d)(iv)およびIFRS第16号第53項(a)）
償却費	IAS第38号「無形資産」で開示が要求されている金額（IAS第38号第118項(e)(vi)）
従業員給付	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および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
減損損失および減損損失の戻入れ	IAS第36号「資産の減損」で開示が要求されている金額（IAS第36号第126項(a)、第126項(b)）
棚卸資産の評価減および評価減の戻入れ	IAS第2号「棚卸資産」で開示が要求されている金額（IAS第2号第36項(e)、第36項(f)）

- 性質別の各費用の合計額が営業区分以外の費用の金額を含む場合は、当該金額を含む科目の一覧

(3) 集約および分解に関する原則の改善

IAS第1号の情報の集約と分解の要求事項は、実務において十分に理解されず、適用されていない場合があります、適用に不統一が生じていました。IFRS第18号は、共通の特性に基づいて項目をグルーピングすることに焦点を当てた集約と分解の原則に関するガイダンスを拡充しています。これらの原則は財務諸表全体を通じて適用されるとともに、どの項目を基本財務諸表に表示し、どの情報を注記に開示するかを決定する際に使用されます。情

報の集約と分解の原則の導入により、有用な体系化された要約と重要性がある情報の開示が可能となり、財務諸表利用者の理解に資する情報提供の改善につながります。

(4) キャッシュ・フロー計算書

IFRS第18号は、現行の財務諸表の表示および開示について、その他いくつかの限定的な変更を行っています。例えば、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」は以下のように修正されています。

- 営業活動から生じるキャッシュ・フローの調整の出発点として「営業損益」を指定（IAS第7号第18項、第20項）
- 利息および配当の支払および受取りの表示に関する既存の選択肢を削除（IAS第7号第31項）

(5) 適用日および経過措置

①適用日

IFRS第18号は、期中財務諸表を含め、2027年1月1日以後に開始する年次報告期間から適用されます。また、注記でその旨を開示したうえで、IFRS第18号を早期適用することも認められています。なお、IFRS第18号は期中財務報告から適用されるため、半期報告あるいは四半期報告から対応が必要となる点に留意する必要があります。

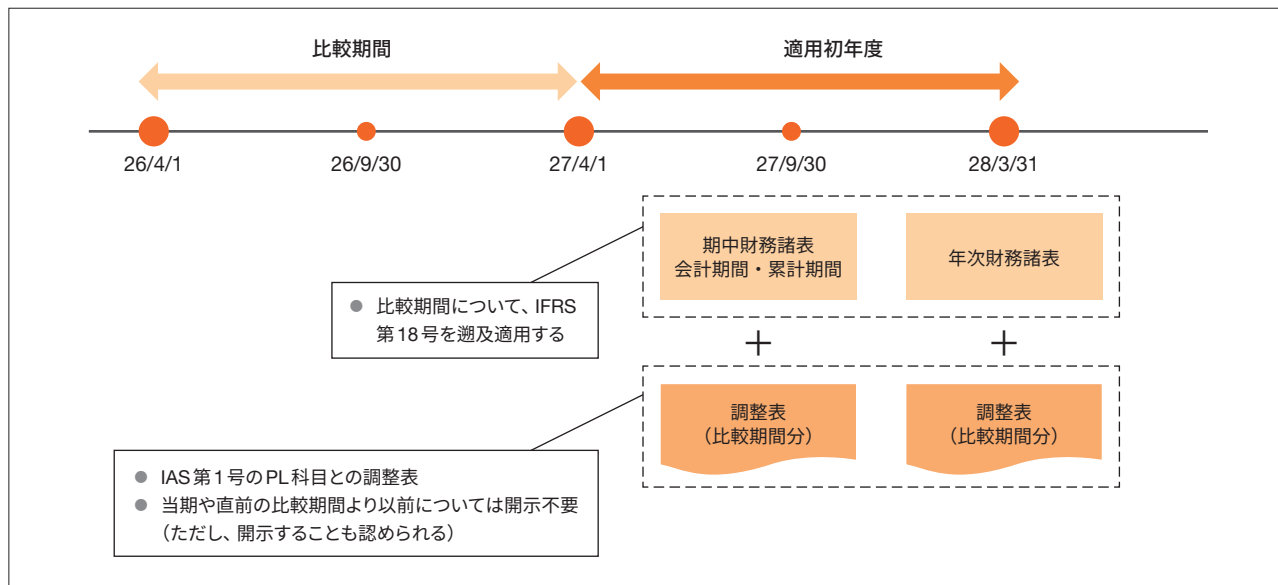
②経過措置

IFRS第18号を適用する際には遡及適用が必要であり、比較対象期間を修正再表示する必要があります。このため、上述の財務諸表作成のための準備にあたっては、比較情報をあらかじめ考慮に入れておく必要があります。

なお、IFRS第18号の適用初年度において、直前の比較期間におけるIAS第1号に基づく損益計算書の表示方法と、IFRS第18号に基づく損益計算書の表示方法との調整表を開示する必要があります（IFRS第18号C3項）。適用初年度における要約期中財務諸表にも同様の調整が要求事項として含まれています。

図表6では、3月決算企業を前提とした場合の経過措置を示しています。

図表6：3月決算企業を前提とした場合の経過措置



出所：PwC作成

2 IFRS第18号の適用に向けた実務上の検討点

IFRS第18号では認識や測定に影響はありませんが、損益計算書の構造の見直しやMPMに関する新たな開示などがあるため、その適用開始に向けては以下のような実務上の検討が必要となります。なお、以下は比較的論点の少ない一般的な製造販売業のケースを想定していますが、事業内容や取引などの企業固有の状況によって、他にもさまざまな検討が必要になります。

(1) 報告体制の整備

①経理規程および決算マニュアルの改訂等

IFRS第18号に基づき、経理規程や決算マニュアルの改訂が必要となります。また、これらの改訂に対する経営者の承認の他、MPMに関しても経営者が適切に定義したことの判断証拠（取締役会の決議等）を残しておくことが望ましいと考えられます。

②研修・教育・周知活動

IFRS第18号は損益計算書の構造を見直すとともにMPMを含む新たな注記事項の要求等を含むことから、決算や開示に係る関係各部署を中心に、当該基準を正しく理解するための研修・教育・周知活動の実施が必要になると考えられます。

③システムを含む報告・開示プロセスへの反映

現行の会計システムや表示の組替表、連結レポーティングパッケージ等を含め、IFRS第18号の開示要求（注記を含む）に必要な情報を収集し正しく開示するための仕組みを業務プロセスに組み込む必要があります。さらに、オペレーションやコントロールの主体を子会社側に設定するか、あるいは、親会社側が主体となって対応するか、また、これらの方針に応じてシステムを改修するのか、システム外で手作業により対応するのか等、各社の状況に応じた対応方針の検討も伴うと想定されます。

④開示書類フォーマットへの反映

特に、有価証券報告書の経理の部における連結損益計算書本表の他、連結キャッシュ・フロー計算書への影響や、新たな注記項目および既存の注記項目への影響を含め、開示書類のフォーマットを更新する必要があり、ディスクロージャー支援業務の委託先との事前調整が必要になると考えられます。

⑤グループ各社への対応

改訂後の経理規程や決算マニュアルを含め、基準に関する研修・教育・周知活動や、更新後の連結レポーティングパッケージ運用方法の周知等に関しては、報告主体である親会社側のみならずグループ各社に対しても同様の対応が必要です。特に、在外グループ会社に対する周知については、より丁寧なコミュニケーションを実施する等

の工夫が必要になるケースも想定されます。

(2) 損益計算書の作成

① 営業・投資・財務・法人所得税・非継続事業の各区分への分類の影響調査

特に適用初年度においては、各社で計上される各種損益項目のうちIFRS第18号に基づく新しい損益区分の分類の影響を受ける項目を洗い出し、営業・投資・財務といった適切な区分への分類を判断する必要があるため、これらの調査には一定の時間を要するものと想定されます。なお、当該調査には、リース料や退職給付費用など、基準上で具体的に言及されている損益項目のほか、これまで販売費及び一般管理費に計上していた費用項目で投資区分や財務区分に分類すべき項目の有無の確認作業が必要になるケースも考えられます。

② 販売費、一般管理費、研究開発費

これまで「販売費及び一般管理費」として表示していた「販売費」や「一般管理費」「研究開発費」などの項目をそれぞれ分解して表示するにあたり、分解の必要性の判断や集計範囲等に関し、各社の状況に応じて個別の検討項目が生じる可能性があります。

③ 連結キャッシュ・フロー計算書

IAS第7号は、本稿第1節(4)で概説した点以外に修正されておらず、以前からIFRS第18号と類似した区分(「営業活動によるキャッシュ・フロー」「投資活動によるキャッシュ・フロー」「財務活動によるキャッシュ・フロー」)が定義されており、IFRS第18号の適用によっても当該キャッシュ・フローの区分は、原則、影響を受けません。したがって、例えば、IFRS第18号では、有形・無形資産の売却損益については、損益計算書では「営業区分」に表示されるのに対し、連結キャッシュ・フロー計算書では、IFRS第18号適用前と同様、有形・無形資産の売却による収入を「投資活動によるキャッシュ・フロー」に表示することになります。そのため、IFRS第18号に基づく損益区分の分類とIAS第7号に基づくキャッシュ・フローの分類に係る判断を混同しないよう注意が必要です。

④ 為替差額の区分分類

IFRS第18号では為替差額は、為替差額が生じた項目からの収益および費用と同じ区分に分類されます。この点、為替差額に関しては、計上仕訳の数が膨大であり、

事後的に各仕訳の損益区分を判断して集計することは非常に煩雑になると想定されます。実務上は、各区分表示のための集計プロセスの検討や集計そのものに一定の工数が必要になるものと考えられるため、為替差額の影響が大きい会社は、初年度適用に向けた早期段階においてプロセスの検討に着手することが望まれます。

なお、2026年4月、IFRS解釈指針委員会が「グループ内の貨幣性負債(又は資産)から生じる為替差額の分類(IFRS第18号『財務諸表における表示及び開示』)」に係るアジェンダ決定を公表しました。在外グループ会社と外貨建てでのグループ金融を運用しているケースや、同じく在外グループ会社と外貨建てによる内部調達または販売取引を行っているケース等では、当該アジェンダ決定を踏まえた検討を実施する必要があります。

(3) 注記の開示

① MPM

MPMの注記において、MPMと最も直接的に比較可能なIFRS会計基準で定める小計または合計とMPMとの調整表を開示するにあたり、各調整項目に係る税効果の影響額も開示する必要があります。当該税効果の影響額の算定に関してはIFRS第18号において複数の算定アプローチが規定されており、各社の実態に応じて算定アプローチの選択を検討する必要があります。

② 機能別に損益計算書を表示している場合の性質別費用の開示

当該注記は期中財務諸表の開示対象には含まれず、期末財務諸表のみでの開示項目です。性質別の各注記金額は、開示書類の他の注記にも含まれている項目であり、開示書類内のそれぞれの注記間での数値の整合性について特に留意が必要です。

③ 経過措置に基づく注記

IFRS第18号では、各種の経過措置が規定されていますが、特に、適用初年度においては直前の比較対象期間の連結損益計算書の各科目について、当該基準を適用して表示した修正再表示後の金額とIAS第1号を適用して過去に表示した金額との調整表を開示することが求められています。当該調整表については、具体的な開示事例が基準内に示されておらず、経過措置の要求を満たす注記表をどのように表現するか、各社自身で判断する必要があります。そのため、初年度適用に向けた準備の早期

段階から、対応方針の検討に着手することが望まれます。

(4) 投資家への説明対応

一般投資家への決算説明資料等において、IFRS第18号に基づいて作成された業績数値に基づいて、業績状況をどのように説明するか（表現するか）についても事前に検討しておくことが望ましいと考えられます。

3 おわりに

IFRS第18号の適用による影響は、企業の事業内容や取引など、企業固有の状況によって異なることが想定されます。また、IFRS第18号では認識や測定に影響がない一方、損益計算書の構造の見直しやMPMに関する新

たな開示などにより、システムやプロセスなどの見直しが必要となる可能性があり、適用に向けた準備には一定の時間を要すると考えられます。既に適用も迫ってきており、IFRS第18号は期中財務報告から適用され、比較情報の修正再表示が必要となる点を踏まえると、速やかに自社への影響を分析し、検討を進めることが重要です。

また、IFRS会計基準における損益計算書の構造および業績報告の形が変わるこの機会は、単なる基準対応にとどまらず、企業が自らの業績をどのように伝えるべきかを改めて見直す契機ともなり得ます。各企業において、財務諸表利用者にとってより有用で理解しやすい情報提供を実現する観点から、主体的かつ計画的な検討が行われることが期待されます。

古河 友紀（ふるかわ ゆき）

PwC Japan有限責任監査法人 品質管理本部 コーポレート・レポーティング・サービス部 ディレクター
2011年9月より2013年9月までPwC米国法人ロサンゼルス事務所に出向し、米国企業の監査業務に携わる。帰国後は、アシュアランス業務部門において、主にSEC登録の日本企業の監査に従事し、現在は、コーポレート・レポーティング・サービス部で、法人内での日本基準、IFRS会計基準、およびサステナビリティ開示基準の適用に関する相談業務、情報発信、執筆業務などにも従事している。
メールアドレス：yuki.f.furukawa@pwc.com

有本 知香（ありもと ともこ）

PwC Japan有限責任監査法人 東日本事業部 ディレクター
2006年、公認会計士登録。テクノロジー業界や情報通信業界、製造業を中心にIFRSまたはJGAAPに基づく財務諸表監査業務を担当。
2025年、サステナビリティ情報審査人資格取得。
メールアドレス：tomoko.arimoto@pwc.com