

包括利益の表示に関する新会計基準

米国財務会計基準審議会 (FASB) 国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



はじめに

2011年6月16日、国際会計基準審議会 (IASB) は、国際財務報告基準 (IFRS) 「その他の包括利益項目の表示 - IAS第1号の改訂」 (以下「IASBの新基準」という。) を公表し、同日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、会計基準更新書第2011-05号「Topic220包括利益：包括利益の表示」 (以下「FASBの新基準」という。) を公表した。これらの会計基準は、包括利益の表示を改善するための、IASBとFASB (以下「両ボード」という。) による共同プロジェクトの成果である。これらの会計基準により、包括利益の表示については、可能な限り、両ボードで共通化されることになる。

本稿では、IASBの新基準を中心

に、両ボードの包括利益の表示に関する新会計基準を解説する。FASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関する両ボードの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

背景

従前の会計基準

1997年、FASBは財務会計基準書 (SFAS) 第130号「包括利益の報告」 (現在は、FASB Accounting Standards Codification™ (FASBによる会計基準のコード化体系) Topic220「包括利益」に組み込まれている。) を公表し、包括利益とその内訳について、次のいずれかの方法により表示することを要求していた。

- ① 単一の包括利益計算書に、損益 (純利益) とその他の包括利益を表示する方法 (いわゆる「1計算書方式」)。
- ② 損益 (純利益) の内訳は、損益計算書において表示し、その他の

包括利益の内訳と包括利益合計は、損益 (純利益) より開始する包括利益計算書に表示する方法 (いわゆる「2計算書方式」)。

- ③ 損益 (純利益) の内訳は、損益計算書において表示し、その他の包括利益の内訳と包括利益合計は、持分変動計算書に表示する方法 (いわゆる「持分変動計算書方式」)。

米国会計基準により財務諸表を作成する企業の大多数は、これまで、持分変動計算書方式を採用してきた。

IASBは、米国会計基準との収斂を促進すべく、2007年9月にIAS第1号「財務諸表の表示」 (2007年改訂) を公表し、1計算書方式を推奨する方式としながらも、1計算書方式と2計算書方式のいずれかによることとした。米国会計基準において認められていた持分変動計算書方式は、認めなかった。

財務諸表の表示プロジェクト

共同プロジェクトである財務諸表の表示プロジェクトの成果として、両ボードは、2008年10月、討議資料「財務諸表の表示に関する予備的見解」を公表した。この討議資料において、両ボードは、包括利益とその内訳は、1計算書方式により表示す

べきであるとの予備的見解を示した。

この討議資料に対するコメント提出者の意見が分かれた。1 計算書方式を支持する者は、1 計算書方式により、透明性、首尾一貫性、比較可能性が高まり、財務比率の算定が容易になると述べた。

これに対し、1 計算書方式に反対する者は、両ボードが、どの項目をその他の包括利益として報告すべきであるのかを検討するプロジェクトが完了するまで、包括利益計算書に関する会計基準は変更すべきではないと述べた。また、損益（純利益）が小計として表示されることにより、その重要性が損なわれ、包括利益を最終行に表示することになれば、混乱を招くと述べた。さらに、1 計算書方式に反対する者は、単一の計算書においてすべての収益項目及び費用項目を表示することが、損益（純利益）を廃止する第一歩になることをおそれ、その他の包括利益項目は、損益（純利益）項目とは性格が違っていると主張した。

公開草案の公表

両ボードは、当初、包括利益の表示に関する提案について、それ以外の財務諸表の表示に関する提案とともに、公開草案を公表することを検討していた。しかし、財務諸表の表示プロジェクト以外にも、両ボードのそれぞれの金融商品プロジェクトや、IASBの年金プロジェクトにおいて、包括利益とその内訳の表示について議論され、これらのプロジェクトによって、その他の包括利益に含めて報告する項目が増える可能性があった。そこで、両ボードは、一連の包括利益計算書を要求すること

を再確認し、この提案については、可能な限り早急に公開草案を公表することで合意した。

2010年5月、FASBは、会計基準書更新案（公開草案）「Topic220 包括利益：包括利益計算書」を公表し、IASBは、公開草案「その他の包括利益項目の表示（IAS第1号改訂案）」を公表した。これらの公開草案において、両ボードは、1 計算書方式に一本化することを提案した。

公開草案に対するコメント提出者の多くは、2 計算書方式という選択肢がなくなることに反対した。反対した者が述べた理由は、討議資料に対して寄せられたコメントと同様であった。

提案に対する賛否にかかわらず、コメント提出者の多くは、両ボードが、その他の包括利益として報告すべき項目に関する概念的な基礎を定めなければならないと述べた。1 計算書方式に反対の者は、その他の包括利益には概念に基づく定義がないため、損益（純利益）の近くに表示することになれば、混乱を招くと述べた。これに対し、財務諸表の利用者は、一般に、その他の包括利益には概念に基づく定義がないため、損益（純利益）と区別することが難しいと述べ、その多くは、1 計算書方式を支持した。

IASBの新基準の概要

包括利益の表示方法

IASBの新基準は、次のいずれかの方法により包括利益を表示することを認めている（次頁の図表1参照）。

① 「損益及びその他の包括利益計

算書」という単一の財務諸表において、損益（純利益）セクションとその他の包括利益セクションに表示することにより、包括利益を表示する方法。損益（純利益）セクションがその他の包括利益セクションの直前にくるように、続けて表示しなければならない。

② 上記の損益セクションを別個の「損益計算書」において表示することにより、2つの財務諸表において包括利益を表示する方法。

公開草案では、①を提案したが、IASBの新基準は、②も認めることにした。その主な理由として、一連の計算書に対する否定的な反応と、コメント提出者の大多数によって示された変化への抵抗を挙げている。

財務諸表の名称

IASBの新基準における財務諸表の名称は、会計基準を記述するために使用しているだけであり、企業は、これらの名称を使用することを強制されない。例えば、企業は「損益及びその他の包括利益計算書」という名称の代わりに、「包括利益計算書」という名称を使用することができる。

「損益及びその他の包括利益計算書」について、従前の会計基準は「包括利益計算書」という名称を用いていた。IFRSにおいて「包括利益計算書」という名称は随所にみられるが、置き換えることのメリットがほとんどないことから、IASBの新基準は、この名称をすべて置き換えることはしていない。ただし、IASBの新基準は、従前の会計基準が2 計算書方式に言及している場合には、名称を置き換えている。

【図表 1】IASBの新基準における 1 計算書方式と 2 計算書方式の例

1 計算書方式			2 計算書方式		
損益及びその他の包括利益計算書			損益計算書		
	20X2	20X1		20X2	20X1
売上高	xxx	xxx	売上高	xxx	xxx
売上原価	xxx	xxx	売上原価	xxx	xxx
売上総利益	xxx	xxx	売上総利益	xxx	xxx
その他の収益	xxx	xxx	その他の収益	xxx	xxx
その他の費用	xxx	xxx	その他の費用	xxx	xxx
税引前損益	xxx	xxx	税引前損益	xxx	xxx
税金費用	xxx	xxx	税金費用	xxx	xxx
継続事業から生じる利益	xxx	xxx	継続事業から生じる利益	xxx	xxx
廃止事業から生じる損失	xxx	xxx	廃止事業から生じる損失	xxx	xxx
損益	xxx	xxx	損益	xxx	xxx
その他の包括利益			損益の内訳		
将来、損益に組み替えられない項目			親会社の株主に帰属する部分	xxx	xxx
資産の評価益(税引前)	xxx	xxx	非支配持分に帰属する部分	xxx	xxx
確定給付型年金制度の保険数理差異(税引前)	xxx	xxx		xxx	xxx
関連会社の資産の評価益の持分相当額	xxx	xxx			
組み替えられない項目に関する法人所得税	xxx	xxx	1株当たり利益(基本的・希薄化後ともに)	x.xx	x.xx
	xxx	xxx			
将来、損益に組み替えられる可能性のある項目			損益及びその他の包括利益計算書		
外国為替換算調整勘定(税引前)	xxx	xxx		20X2	20X1
持分性金融商品に対する投資(税引前)	xxx	xxx	損益	xxx	xxx
キャッシュ・フロー・ヘッジ(税引前)	xxx	xxx	その他の包括利益		
組み替えられる可能性のある項目に関する法人所得税	xxx	xxx	将来、損益に組み替えられない項目		
	xxx	xxx	資産の評価益(税引前)	xxx	xxx
その他の包括利益合計(税引後)	xxx	xxx	確定給付型年金制度の保険数理差異(税引前)	xxx	xxx
包括利益合計	xxx	xxx	関連会社の資産の評価益の持分相当額	xxx	xxx
			組み替えられない項目に関する法人所得税	xxx	xxx
				xxx	xxx
損益の内訳			将来、損益に組み替えられる可能性のある項目		
親会社の株主に帰属する部分	xxx	xxx	外国為替換算調整勘定(税引前)	xxx	xxx
非支配持分に帰属する部分	xxx	xxx	持分性金融商品に対する投資(税引前)	xxx	xxx
	xxx	xxx	キャッシュ・フロー・ヘッジ(税引前)	xxx	xxx
包括利益の内訳			組み替えられる可能性のある項目に関する法人所得税	xxx	xxx
親会社の株主に帰属する部分	xxx	xxx		xxx	xxx
非支配持分に帰属する部分	xxx	xxx	その他の包括利益合計(税引後)	xxx	xxx
	xxx	xxx	包括利益合計	xxx	xxx
1株当たり利益(基本的・希薄化後ともに)	x.xx	x.xx			
			包括利益の内訳		
			親会社の株主に帰属する部分	xxx	xxx
			非支配持分に帰属する部分	xxx	xxx
				xxx	xxx

その他の包括利益に含めて報告する項目

IASBの新基準は、企業が、その他の包括利益に含めて報告する項目を変更しておらず、その他の包括利

益に含めて報告した項目を、損益(純利益)に組み替える(リサイクルリングをする)時期を変更していない。

なお、IASBは、将来のアジェンダを検討しているところであり、場

合によっては、これらの論点がIASBの作業計画表に含まれることがある。

その他の包括利益の表示方法

IASBの新基準は、その他の包括

【図表 2】IASBの新基準における税引後方式と税引前方式の例（2 計算書方式の場合）

税引後方式			税引前方式		
損益及びその他の包括利益計算書			損益及びその他の包括利益計算書		
	20X2	20X1		20X2	20X1
損益	xxx	xxx	損益	xxx	xxx
その他の包括利益			その他の包括利益		
将来、損益に組み替えられない項目			将来、損益に組み替えられない項目		
資産の評価益（税引後）	xxx	xxx	資産の評価益（税引前）	xxx	xxx
確定給付型年金制度の保険数理差異(税引後)	xxx	xxx	確定給付型年金制度の保険数理差異(税引前)	xxx	xxx
関連会社の資産の評価益の持分相当額	xxx	xxx	関連会社の資産の評価益の持分相当額	xxx	xxx
	xxx	xxx	組み替えられない項目に関する法人所得税	xxx	xxx
将来、損益に組み替えられる可能性のある項目				xxx	xxx
外国為替換算調整勘定（税引後）	xxx	xxx	将来、損益に組み替えられる可能性のある項目		
持分性金融商品に対する投資（税引後）	xxx	xxx	外国為替換算調整勘定（税引前）	xxx	xxx
キャッシュ・フロー・ヘッジ（税引後）	xxx	xxx	持分性金融商品に対する投資（税引前）	xxx	xxx
	xxx	xxx	キャッシュ・フロー・ヘッジ（税引前）	xxx	xxx
その他の包括利益合計（税引後）	xxx	xxx	組み替えられる可能性のある項目に関する法人所得税	xxx	xxx
包括利益合計	xxx	xxx		xxx	xxx
包括利益の内訳			その他の包括利益合計（税引後）	xxx	xxx
親会社の株主に帰属する部分	xxx	xxx	包括利益合計	xxx	xxx
非支配持分に帰属する部分	xxx	xxx		xxx	xxx
	xxx	xxx	包括利益の内訳		
			親会社の株主に帰属する部分	xxx	xxx
			非支配持分に帰属する部分	xxx	xxx
				xxx	xxx

利益項目について（持分法を用いて会計処理した関連会社及びジョイント・ベンチャーのその他の包括利益の持分相当額を含め）、性質別に分類し、さらに、次の2つのグループに分けて表示することを要求している。

- ① IFRSに従い、将来、損益（純利益）に組み替えられない（リサイクリングをしない）項目
- ② IFRSに従い、一定の条件が満たされた場合に、将来、損益（純利益）に組み替えられる（リサイクリングをする）項目

その他の包括利益に関連する法人所得税

IASBの新基準は、その他の包括利益に関連する法人所得税の表示について、従前の規定を引き継いでい

る。すなわち、企業は、次のいずれかの方法により、その他の包括利益項目を表示しなければならない（図表2）。

- ① 税引後の金額により表示する方法（いわゆる「税引後方式」）
- ② 税引前の金額により表示し、その他の包括利益に関連する法人所得税の合計について、単一の金額を表示する方法（いわゆる「税引前方式」）

前に述べたように、IASBの新基準は、その他の包括利益項目について、リサイクリングをするグループと、リサイクリングをしないグループとに分けることを要求している。その他の包括利益に関連する法人所得税について、②を選択した場合、企業は、それぞれのグループに関連

する法人所得税を表示しなければならない。

発効日

IASBの新基準は、2012年1月1日以後に開始する年度より適用しなければならない。早期適用は認められている。

IASBの新基準は、具体的な移行規定を定めていないため、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更、及び誤謬」第19項(b)の規定に従い、遡及適用することが要求される。

FASBの新基準との比較

包括利益の表示方法

FASBの新基準は、包括利益の表示方法として1 計算書方式と2 計算書方式を認めている点で、IASBの

新基準と同じである。前に述べたように、従前の米国会計基準においては、持分変動計算書方式も認められていたが、FASBの新基準では、この方式は認められない。

公開草案において1計算書方式に一本化することを提案していたものの、FASBの新基準において2計算書方式も認めることとした理由として、FASBは、損益（純利益）とその内訳及び包括利益とその内訳が続けて表示され、最終行が包括利益合計となることから、その他の包括利益の明瞭性を高めるという目的が、2計算書方式によっても達成できるということと、2計算書方式は、1計算書方式と同じではないものの、その差異は微小であり、1計算書方

式によった場合との比較可能性が損なわれるほどの違いがないことを挙げている。

なお、FASBの新基準は、2計算書方式によった場合の、第2の計算書の最初に損益（純利益）を表示することを要求していない。これは、損益（純利益）の金額が、第2の計算書の直前に示される第1の計算書に表示されており、2つの計算書を参照することにより、それらの計算書の相互依存関係が強調されるためである。

財務諸表の名称

FASBの新基準は、2計算書方式によった場合の第1の計算書について、「純利益計算書」という名称を使用している。しかし、この財務諸

表の名称は、会計基準を記述するために使用しているだけであり、企業がこれを使用することは強制されない。

組替調整額の表示

FASBの新基準は、組替調整額が損益（純利益）とその他の包括利益に与える影響について、損益（純利益）とその他の包括利益の内訳が表示される財務諸表において表示することを要求している（図表3）。

FASBは、組替調整額は、当期の損益（純利益）とその他の包括利益の内訳に関する重要な情報を提供することから、この表示を財務諸表の本表において要求することとした。なお、IASBの新基準は、従前の会計基準を引き継いでおり、この情報を財務諸表の本表において表示することを要求しておらず、注記によることも認めている。

発効日

FASBの新基準は、遡及適用しなければならない。公開企業は、2011年12月15日より後に開始する年度及び四半期について適用しなければならない。非公開企業は、2012年12月15日より後に終了する年度、並びに、その後の各年度及び各四半期について適用しなければならない。

FASBの新基準に基づく表示は、従前の会計基準においても認められているため、FASBの新基準は、早期適用を認めている。



おわりに

FASBの新基準は、FASBのボード・メンバー7名のうち、5名が公表に賛成し、2名が議決を棄権している。

【図表3】 FASBの新基準における組替調整額の表示例

包括利益計算書（抜粋）		
売上高		xxx
売上原価		
売上原価（組替調整額を除く）	xxx	
その他の包括利益から組み替えられた過去勤務費用償却額	xxx	xxx
売上総利益		xxx
その他の収益		
その他の収益（組替調整額を除く）	xxx	
その他の包括利益から組み替えられた有価証券売却益	xxx	xxx
その他の費用		xxx
税引前損益		xxx
税金費用		xxx
継続事業から生じる利益		xxx
廃止事業から生じる損失		xxx
純利益		xxx
その他の包括利益		
外国為替換算調整勘定（税引後）		xxx
有価証券の未実現利益（税引後）		
当期発生未実現利益	xxx	
差引：組替調整額	△xxx	xxx
確定給付型年金制度（税引後）		
当期発生過去勤務費用	xxx	
当期発生純損失	xxx	
差引：期間年金費用（純額）に含まれる過去勤務費用償却額	△xxx	xxx
その他の包括利益合計（税引後）		xxx
包括利益合計		xxx

IASBの新基準は、IASBのボード・メンバー15名のうち、14名が公表に賛成し、1名が反対している。

公表に反対しているIASBのボード・メンバーは、その他の包括利益に関する表示の首尾一貫性と明瞭性を改善するという目的が果たされていないと考えている。このボード・メンバーは、まず、IASBの新基準が、1 計算書方式と2 計算書方式から選択することを認めているため、首尾一貫性がないと考えている。また、2 計算書方式を認めることは、IASBの概念フレームワークと整合しないため、明瞭性もないと考えている。IASBの概念フレームワークは、企業の業績を示す財務諸表の構成要素として、収益と費用があると述べていることから、このボード・メンバーは、すべての収益と費用は、単一の財務諸表において表示すべきであると考えている。これは、企業の財政状態を示す財務諸表の構成要素として、資産、負債、及び持分があり、これらがすべて、単一の財務諸表（貸借対照表）において表示されていることと整合しているとも述べている。

両ボードは、業績の測定値として損益（純利益）を廃止する予定がないことを明言している。IASBの新基準においても、FASBの新基準においても、損益（純利益）は、引き続き、表示され、1 株当たり利益を算定する際の出発点となる。

〈注〉

- 1 公開草案の解説については、拙稿「解説・包括利益計算書に関するFASBの公開草案」(『会計・監

査ジャーナル』No. 661、2010年8月、21-24頁)を参照されたい。

〔参考文献〕

Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards Update No. 2011-05 "Comprehensive Income (Topic 220): Presentation of Comprehensive Income,"* June 2011.

International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standard "Presentation of Items of Other Comprehensive Income: Amendments to IAS 1,"* June 2011.

教材コード	J 0 2 0 6 3 7
 研修コード	2 1 0 3 0 2
履修単位	1 単位