

わが国の包括利益の表示に関する会計基準の特徴

鈴木 基史・藪下 保弘・大倉 学

わが国の包括利益の表示に関する会計基準の特徴

鈴木 基史・藪下 保弘・大倉 学

キーワード：包括利益，その他の包括利益，包括利益計算書，リサイクル，ダイナミック・アプローチ，金融商品会計

はじめに

わが国の会計基準設定主体であるASBJより2010年6月30日付で、「企業会計基準第25号 包括利益の表示に関する会計基準（以下、「本基準」とする）」が公表された。わが国では本基準の公表に至るまで、「包括利益」及び「その他の包括利益（以下、「OCI」とする）」を財務諸表の構成項目として表示する会計基準・および財務諸表は存在していなかった。とはいえ、「会社法（会社計算規則）」において、すでに包括利益に関する表示規定が存在しており¹、OCIについては、同規則ならびに「企業会計基準第5号 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（以下、「純資産の部基準」とする）」において「評価・換算差額等」の項目が概ねOCIに該当していた²。さらに「株主資本等変動計算書」によりOCIの内訳情報が表示され、その内容にアクセスできるようになっている。したがって、OCIは開示されているに等しい状況にあった。

しかしながら、インカム・ステートメントのボトム・ラインを、これまでと異なる「利益項目」として明示（基準化）することは、現在の国際的な会計基

1 会社法では「損益計算書等には、包括利益に関する事項を表示することができる。（会社計算規則第126条）2006年3月26日改正」として、すでに包括利益の表示が認められてはいる。しかし、この条文は開示を強制する規定ではなく、「将来新たな会計慣行が確立した場合を想定して設けられた規定」として解釈することが妥当であろう。

田中健二「評価・換算差額等について」『企業会計』第58巻第9号、2006年9月、p.58

2 辻山栄子「2つの包括利益」『会計・監査ジャーナル』No.628 NOV.2007、p.32

準へのコンバージェンスへ一歩前進したことを意味するといえるであろう。本論文は、本基準の特徴とその背景を中心に検証し、ここに内包する課題とコンバージェンスまたはアドプションへの展望を考察することを目的としている。

2. 「本基準」の概要

2-1 計算書の構造

今回公表された本基準は以下のように要約することができる。

① 用語の定義

「包括利益」：ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう。(第4項)

「OCI」：包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分をいう。(第5項)

② 包括利益の計算の表示

個別財務諸表：当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する。(第6項)

連結財務諸表：少数株主損益調整前当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する。(第6項)

③ OCIの内訳の開示

OCIの内訳項目：「その他有価証券評価差額金」, 「繰延ヘッジ損益」, 「為替換算調整勘定」等に区分表示する。ただし、持分法適用会社に相当するその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額は、一括区分表示する。(第7項)

OCIの内訳項目は、税効果を控除した後の金額で表示する。(第8項)

当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にOCIに含まれていた部分は、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記する。

④ 包括利益を表示する計算書

当期純利益を表示する「損益計算書」と、②に従って包括利益を表示する「包括利益計算書」からなる形式、または、当期純利益の表示と②に従った包括利益の表示を「1つの計算書（「損益及び包括利益計算書」）」で行う形式のいずれかによる。

⑤ 適用時期等

（連結財務諸表上は、）これまでに公表された会計基準等で使用されている「損益計算書」を「損益計算書又は損益及び包括利益計算書」、純資産の部の「評価・換算差額等」を「その他の包括利益累計額」と読み替える。平成22年9月30日以後に終了する連結会計年度末から適用することができる。

①は「OCIの基礎としての資産負債アプローチの損益」、②は包括利益＝純利益+OCI、③純資産直入項目としてのOCI項目を列挙し、それらが「実現時」にはリサイクルされること、④は開示の方法に「2計算書方式」と「1計算書方式」を認めること、⑤は「評価・換算差額等」を「その他の包括利益累計額」と改称することで包括利益概念をわが国の会計に取り入れることを明示したものであるととらえられる。

以上のことから、本基準の包括利益までの計算過程は、FASB「SFAS130³」、IASB「IAS1（r2007）⁴」とほぼ同等のものであるといえよう。

2-2 包括利益の表示方式

本基準では、包括利益を表示する形式として、次のように2とおりの表示方法を認めている（第6項）。この表示方法は、現行のIAS1（r2007）と同様のものである（par.81）。

3 FASB, SFAS No.130, *Reporting Comprehensive Income*, 1997 : Accounting Standards Codification™ (ASC) Topic 220

4 IASB, IAS 1, *Presentation of Financial Statements* (revise 2007), Sep.2007

- ① 当期純利益を構成する項目とその他の包括利益の内訳を単一の計算書に表示する方法（1 計算書方式）
- ② 当期純利益を構成する項目を表示する第1 の計算書（従来の損益計算書と同じ）と、その他の包括利益の内訳を表示する第2 の計算書からなる方法（2 計算書方式）（第33項）

図表1 本基準の包括利益計算書の表示例（連結財務諸表における表示）⁵

| 【2 計算書方式】 | | 【1 計算書方式】 | |
|------------------|--------------|------------------|--------------|
| 売上高 | 10,000 | 売上高 | 10,000 |
| ----- | | ----- | |
| 税金等調整前当期純利益 | 2,200 | 税金等調整前当期純利益 | 2,200 |
| 法人税等 | 900 | 法人税等 | 900 |
| 少数株主損益調整前当期純利益 | 1,300 | 少数株主損益調整前当期純利益 | 1,300 |
| 少数株主利益 | 300 | 少数株主利益 | 300 |
| 当期純利益 | <u>1,000</u> | 当期純利益 | <u>1,000</u> |
| ＜連結包括利益計算書＞ | | 少数株主利益（加算） | 300 |
| 少数株主損益調整前当期純利益 | 1,300 | 少数株主損益調整前当期純利益 | 1,300 |
| その他の包括利益： | | その他の包括利益： | |
| その他有価証券評価差額金 | 530 | その他有価証券評価差額金 | 530 |
| 繰延ヘッジ損益 | 300 | 繰延ヘッジ損益 | 300 |
| 為替換算調整勘定 | △180 | 為替換算調整勘定 | △180 |
| 持分法適用会社に対する持分相当額 | 50 | 持分法適用会社に対する持分相当額 | 50 |
| その他の包括利益合計 | 700 | その他の包括利益合計 | 700 |
| 包括利益 | <u>2,000</u> | 包括利益 | <u>2,000</u> |
| (内訳) | | (内訳) | |
| 親会社株主に係る包括利益 | 1,600 | 親会社株主に係る包括利益 | 1,600 |
| 少数株主に係る包括利益 | 400 | 少数株主に係る包括利益 | 400 |

こうした2通りの表示方法が認められた理由は「IFRSでは、2007のIAS第1号の改訂の際に、1 計算書方式への一本化が検討されたが、当期純利益と包

5 出所：本基準書 p.29

括利益とを明確に区別する2 計算書方式を選好する関係者が多かったことから、両者の選択を認めることとしている。(第34項)」ことであるが、「IASB / FASB の共同プロジェクトより、2008年10月に「討議資料：財務諸表の表示に関する予備的見解 (Discussion Paper : Preliminary Views on Financial Statement Presentation)」が公表され、そこには一計算書方式への一本化が提案されている。

表示方式についてASBJの議論は、「論点整理及び公開草案に対するコメントでは、当期純利益を重視する観点から、1 計算書方式では包括利益が強調されすぎる可能性がある等の理由で、当期純利益と包括利益が明確に区分される2 計算書方式を支持する意見が多く見られた。一方、当委員会での審議の中では、一覽性、明瞭性、理解可能性等の点で利点があるとして1 計算書方式を支持する意見も示された。(第36項)」、「検討の結果、本会計基準では、コメントの中で支持の多かった2 計算書方式とともに、1 計算書方式の選択も認めることとしている。これは、前述のような1 計算書方式の利点に加え、次の点を考慮したものである。(1) 現行の国際的な会計基準では両方式とも認められていること、(2) 第35 項に述べたIASB と FASB との検討の方向性を踏まえると、短期的な対応としても1 計算書方式を利用可能とすることがコンバージェンスに資すると考えられること、(3) 1 計算書方式でも2 計算書方式でも、包括利益の内訳として表示される内容は同様であるため、選択制にしても比較可能性を著しく損なうものではないと考えられること(第37項)」として「結論の背景」に記されている。

3. コンバージェンスを巡る実務対応の問題

本基準の公表に先立ち、2009年12月25日に公開草案「企業会計基準公開草案第35号 包括利益の表示に関する会計基準 (案)」が公表されている。図表2は、公開草案と本基準のパラグラフの比較である。図表2からわかるように、本基準は連結財務諸表のみを対象にしているものであり、個別財務諸表への適

用を先送りしているものとなっている。

図表2 公開草案と本基準のパラグラフの対比

| | 公開草案 | 本基準 |
|---|--|---|
| 範囲 | <p>本会計基準は、<u>個別財務諸表及び連結財務諸表</u>（いずれも四半期財務諸表を含む。）における包括利益及びその他の包括利益の表示に適用する。 (第3項) (下線部筆者)</p> | <p>本会計基準は、財務諸表（四半期財務諸表を含む。）における包括利益及びその他の包括利益の表示に適用する。 (第3項)</p> |
| 適用時期等 | <p>本会計基準は、<u>平成22年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用する</u>。ただし、当該事業年度の期首から適用することができる。また、平成22年6月30日以後に終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用することができる。(第12項) (下線部筆者)</p> | <p>本会計基準は、<u>連結財務諸表については、第8項及び第9項による注記を除き、平成23年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用する</u>。ただし、平成22年9月30日以後に終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用することができる。(第12項)</p> <p>本会計基準の<u>個別財務諸表への適用については、本会計基準の公表から1年後を目途に判断することとする</u>。(第13項) (下線部筆者)</p> |
| <p>本基準の第8項及び第9項は脚注に参考表記した⁶</p> | | |

しかし、「東京合意」にもとづき、「2011年に向けて日本基準とIFRSのコンバージェンスを加速・完成させるためには、我が国商慣行や取引関係、税や配当などの問題と深いかかわりのある個別財務表に適用される会計基準のコン

6 以下に、第8項及び第9項を参考表記する

第8項

その他の包括利益の内訳項目は、税効果を控除した後の金額で表示する。ただし、各内訳項目を税効果を控除する前の金額で表示して、それらに関連する税効果の金額を一括して加減する方法で記載することができる。いずれの場合も、その他の包括利益の各内訳項目別の税効果の金額を注記する。

第9項

当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分は、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記する。この注記は、前項による注記と併せて記載することができる。

パーフェクトなスケジュールどおりに進めることは困難な場合もあることが予想され（傍点筆者）」、実務上の工夫として「連結財務諸表に適用される会計基準については情報提供機能の強化、国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や取引関係に関連の深い個別財務諸表に適用される基準に先行して機動的に改正する考え方（傍点筆者）」により対応する場合もあるという考え方が背景にあったようである⁷。こうした中で、2009年6月に企業会計審議会から「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」⁸（以下、「中間報告」とする）」が公表され、中間報告では「連結先行」または「ダイナミック・アプローチ」の考え方が示されている。ダイナミック・アプローチとは「連結財務諸表に係る会計基準と個別財務諸表に係る会計基準の双方がダイナミックに発展・変化していく中で、両者の間の整合性を確保しつつ、両者の間のズレを時間軸の中で容認⁹」されるものである。今回公表された本基準において、対象を連結財務諸表のみに限定しているのは、ダイナミック・アプローチを考慮したものであるといえよう。なお、企業会計審議会では、包括利益に関する会計基準にダイナミック・アプローチを用いる際のメリットとデメリットについて、図表3のように議論をまとめている¹⁰。

7 三井秀範「我が国企業への国際会計基準の適用について」『季刊 会計基準』Vol.26, ASBJ, 2009年9月, p.34

8 企業会計審議会「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」, 2009年6月30日 (<http://www.fsa.go.jp/news/20/20090630-4/01.pdf>)

9 企業会計審議会「2010年7月8日 企業会計審議会総会「資料1-5 企業会計審議会における「連結先行」の考え方について（H22.6.8企業会計審議会総会 資料4）」, p.3 (http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20100708/0105.pdf)

10 企業会計審議会「2010年7月8日 企業会計審議会総会「資料1-2 個々の会計基準における検討例」, p.2 (http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20100708/0102.pdf)

図表3 ダイナミック・アプローチ採択時のメリットとデメリット

＜連結財務諸表と個別財務諸表に同一の会計基準を適用した場合の懸念＞

- ・ 包括利益及びその他の包括利益を表示する場合、その意義が周知されないと、重要な業績指標であるとの誤解を与えかねない。また、例えば、OCIノンリサイクリング処理などが行われた場合、当期純利益の意義を変質させる可能性があり、会計処理と関連づけて導入を議論すべきである。(連結財務諸表にも共通する懸念)
- ・ 会社法上の「損益計算書」と「損益及び包括利益計算書」及び「包括利益計算書」の関係を整理する必要がある(「損益計算書」に「損益及び包括利益計算書」(一計算書方式の場合)、「包括利益計算書」(二計算書方式の場合)が含まれるか。)

＜ダイナミック・アプローチ(連結先行)をした場合の懸念＞

- ・ 財務諸表の有用性の観点からは、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる表示とする理由がない。また、連結財務諸表と単体の比較分析上、個別財務諸表の包括利益も利用すると考えられ、表示されない場合、財務諸表利用者自身で算定する必要がある。
- ・ 貸借対照表の純資産の部において、連結財務諸表で「その他の包括利益累計額」と表示する一方、個別財務諸表では現行の「評価・換算差額等」の表示にした場合、投資家に理解しづらい情報となる。
- ・ 作成者は一定の連結修正の作業を要することになる。利用者は、連結財務諸表と個別財務諸表の関連性を分析する上で、個別財務諸表の数値を調整する作業が必要となる。
- ・ 個別財務諸表のみを開示している会社の包括利益は開示されず、上場会社の中に包括利益を開示している会社としていない会社が混在し、投資実務に混乱を招く。コンピューターによって全上場会社をスクリーニングする投資家は多いが、包括利益という重要な指標を企業間比較に用いることができなくなる。

また、2010年4月に経済産業省から企業財務委員会が取りまとめた中間報告書¹¹が公表された。当報告書では、「会計基準は永続的に改訂が進んでいくことを前提とした場合、「先行」とは中期的な方向性の概念であり、実際に各期末において生じる連単の差異の状態としての「連単分離」や会社法、税法を踏ま

11 経済産業省企業財務委員会「会計基準の国際的調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について」2010年4月

(<http://www.meti.go.jp/press/20100419004/20100419004-4.pdf>)

「企業財務委員会」は、ASBJおよび企業会計審議会のように、会計基準については権威のある組織ではないが、同委員会は主要企業の財務担当役員(CFO)等をメンバーで構成されていることから、実務界からの視点で意見されていると考えられる。

えた国内制度をどう捉えるかについては避けて通れない議論である。したがって、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い単体に適用される会計基準について、「なぜ単体を連結に合わせないか」ということではなく、「なぜ（国内制度に係る）単体基準を（国際ルールに係る）連結基準に合わせるのか」という視点において、「連結先行」の本来の意義を明確化する必要がある。そのためには、まずは、国際的な要請として、コンバージェンスについては連結のみが対象となっていること、IASBの作業計画に整合する形で加速的な検討が求められていることを前提とした上で、単体についてのコンバージェンスの議論と連結の議論をいったん分離する、手続的な意味においての「連単分離」を確立することが必要ではないか¹²」として「連単分離」という考え方が示されている。

本基準は、「包括利益の表示に関する会計基準」と題されているが、1970年代より欧米を中心になされてきた「業績報告」に関する未解決の議論の延長線上にあることは疑う余地もないであろう。前述したことだが、現在の日本の会計基準では、貸借対照表の純資産の部「評価・換算差額等」と「株主資本等変動計算書」からOCIの内容を把握することができる。したがって、投資の意思決定のための増分情報としてOCIを利用するのであれば、既に日本の会計基準はOCI関連情報が公表されているといえる。しかしなによりも、本会計基準の公表はOCIの表示の問題だけではなく、「包括利益」概念を日本の会計基準、特に利益計算の中に取り入れたことに意義がある。この点については、とりわけ、次のパラグラフに注目したい。

「包括利益の表示の導入は、包括利益を企業活動に関する最も重要な指標として位置づけることを意味するものではなく、当期純利益に関する情報と併せて利用することにより、企業活動の成果についての情報の全体的な有用性

12 経済産業省企業財務委員会、同上書、pp.7-8

を高めることを目的とするものである。本会計基準は、市場関係者から広く認められている当期純利益に関する情報の有用性を前提としており、包括利益の表示によってその重要性を低めることを意図するものではない。また、本会計基準は、当期純利益の計算方法を変更するものではなく、当期純利益の計算は、従来のとおり他の会計基準の定めに従うこととなる。(第22項)』

このパラグラフが意味するものは、明らかに「純利益優位」の姿勢である。この点は、IFRSへのコンバージェンスに対してASBJをはじめとして、わが国が主張し続けたものである。こうした状況下で包括利益の表示を従来損益計算書の範囲内(名称は損益及び包括利益計算書になるが)でOCIならび包括利益そのものの表示を導入したことは、コンバージェンス及びアドプションの中で当然の帰結である。

4. 国際的な会計基準の動向

本基準の公表直前の2010年5月に、同様の包括利益の表示に関する新たな財務諸表の開示に関する公開草案として、FASBから『会計基準更新書(ASU)案(公開草案)「包括利益(Topic220):包括利益計算書」(以下、「ASU案」とする)¹³』が公表された。以下にこのASU案を検討することにする。

13 FASB, Accounting Standards Codification™(ASC), *Comprehensive Income (Topic 220)*, May.2010(邦訳参考:川西安喜「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.661,2010.8,pp.21-24)

図表4 FASB ASU案の包括利益計算書の表示例¹⁴

| OCI を税引後で表示する場合 | | OCI を税引前で表示する場合 | |
|-----------------|----------|---------------------|----------|
| 収益 | 140,000 | 収益 | 140,000 |
| 費用 | (25,000) | 費用 | (25,000) |
| その他の利得及び損失 | 8,000 | その他の利得及び損失 | 8,000 |
| 有価証券売却益 | 2,000 | 有価証券売却益 | 2,000 |
| 税引前営業利益 | 125,000 | 税引前営業利益 | 125,000 |
| 法人所得税 | (31,250) | 法人所得税 | (31,250) |
| 異常項目前利益 | 93,750 | 異常項目前利益 | 93,750 |
| 異常項目 (税引後) | (30,500) | 異常項目 (税引後) | (30,500) |
| 当期純利益 | 63,250 | 当期純利益 | 63,250 |
| その他の包括利益 (税引後) | | その他の包括利益 (税引前) | |
| 外貨換算調整勘定 | 8,000 | 外貨換算調整勘定 | 10,666 |
| 有価証券に関する未実現利益 | | 有価証券に関する未実現利益 | |
| 当期発生未実現利益 | 13,000 | 当期発生未実現利益 | 17,333 |
| 差引：組替調整額 | (1,500) | 差引：組替調整額 | (2,000) |
| 給付定義型の年金制度 | | 給付定義型の年金制度 | |
| 当期発生過去勤務費用 | (1,600) | 当期発生過去勤務費用 | (2,133) |
| 当期発生損失 | (1,000) | 当期発生損失 | (1,333) |
| 差引：期間年金費用 (純額) | | 差引：期間年金費用 (純額) | |
| に含まれる過去勤務費用償却額 | 100 | に含まれる過去勤務費用償却額 | 133 |
| | (2,500) | | (3,333) |
| その他の包括利益 | 17,000 | その他の包括利益 (税引前) | 22,666 |
| 包括利益 | 80,250 | その他の包括利益項目に関する法人所得税 | (5,666) |
| | | その他の包括利益 (税引後) | 17,000 |
| | | 包括利益 | 80,250 |

US-GAAPの現行基準では、本基準で認められている「1計算書方式」「2計算書方式」に加え、株主持分変動計算書に表示する「株主持分変動計算書方式」の3つの選択肢によりOCIの表示が要求されている¹⁵。しかし、ASU案では、「現

14 出所：ASU案 pars.220-10-55-7-220-10-55-8 (邦訳参考：川西安喜，同上稿，p.23)

15 *Ibid.*, BC.2

なお、川西，同上稿，p.21において、「米国基準により財務諸表を作成する企業の大多数は、現在、持分変動計算書形式を採用している。」とされている。作成者の立場からみて、利益のボラティリティが大きいOCIの表示を忌避しているのか、あるいは米国でもOCIの情報価値が周知されていないのかなどの疑問は残るが、本論文においてはこの点について深く立ち入らない。

行のUS-GAAPとIFRSは、財務諸表におけるOCIおよびその構成要素の表示方法について、報告主体にいくつかの選択肢を与えている。本修正案（ASU案）では、連続した一つの財務表の中で、全ての包括利益の構成要素を、純利益の構成要素とOCIの構成要素に分けて、包括利益の中で表示させることを求める。¹⁶⁾、として表示方法を「1計算書方式」に一本化する提案をしている。なお、OCIに関連する法人所得税の表示について、(a) 税引後で表示する方法、(b) 税引前金額により表示し、OCIに関連する法人所得税の合計を単一の項目で表示する方法が提案されている（図表4）。こうしたことから、ASU案は現行のUS-GAAPに準じているといえよう。

ただし、ASU案と同時に公表された、金融商品会計に関する公開草案「Topic815¹⁷⁾」では、「一定の要件を満たす負債商品の定められた公正価値の変動を除き、全て当期純利益に含めて認識されなければならない」との提案がなされていることから、今後金融商品に関連するOCI項目に変更が生じる可能性がある。

他方、IASBもFASBと同時にOCIの表示に関する公開草案「公開草案：その他の包括利益の項目の表示（IAS第1号の修正案）¹⁸⁾」（以下、「IAS1修正案」という）を公表している。

16 ASU案, p.1

17 FASB, Accounting Standards Codification™(ASC), *Accounting for Financial Instruments and Revisions to the Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities Financial Instruments (Topic 825) and Derivatives and Hedging (Topic 815)*, May.2010

「会計基準更新書(ASU)案(公開草案)「デリバティブ及びヘッジ(Topic815)並びに金融商品(Topic 825):金融商品に関する会計処理,並びに,デリバティブ金融商品及びヘッジ活動に関する会計処理の改訂」(邦訳参考:川西安喜「金融商品会計に関するFASBの公開草案」『会計・監査ジャーナル』No.661,2010.8,pp.10-20)

18 IASB, Exposure Draft : Presentation of Item of Other Comprehensive Income (Proposed amendments to IAS 1), May.2010

邦訳:ASBJ「公開草案:その他の包括利益の項目の表示 (IAS第1号の修正案)」2010.5

図表5 IASB IAS1 修正案の包括利益計算書の表示例¹⁹

| | 20X7年 | 20X6年 |
|-----------------------------|----------|----------|
| 収益 | 390,000 | 355,000 |
| ----- | | |
| 税引前利益 | 161,667 | 128,000 |
| 法人所得税費用 | (40,417) | (32,000) |
| 継続事業からの当期純利益 | 121,250 | 96,000 |
| 非継続事業からの当期純利益 | - | (30,500) |
| 当期純利益 | 121,250 | 65,500 |
| その他の包括利益（税引後）： | | |
| その後において純損益に振り替えられることのない項目： | | |
| 不動産再評価益 | 600 | 2,700 |
| 確定給付制度の数理計算上の差異 | (500) | 1,000 |
| | 100 | 3,700 |
| その後において純損益に振り替えられる可能性のある項目： | | |
| 在外営業活動体の換算差額 | 4,000 | 8,000 |
| 売却可能金融資産 | (18,000) | 20,000 |
| キャッシュ・フロー・ヘッジ | (500) | (3,000) |
| 関連会社のその他の包括利益に対する持分 | 400 | (700) |
| | (14,100) | 24,300 |
| 当期のその他の包括利益 | (14,000) | 28,000 |
| 当期の包括利益の合計額 | 107,250 | 93,500 |

現行の会計基準IAS1（r2007）では、パラグラフ12において「企業は純損益の内訳項目を単一の包括利益計算書の一部として表示することも、分離した損益計算書で表示することもできる。損益計算書が表示される場合には、損益

19 *Ibid.*, IG.5（和訳：ASBJ, 同上, pp.16-18）（筆者一部抜粋）

同提案には、「純損益中の費用を機能別に表示する場合の例示」「純損益中の費用を性質別に表示する例示」が示されているが、両者表示方法の違いは収益から、税引前利益までの表示項目の違いであると思われる。ここでは、OCI項目の表示の比較を目的としているため一部抜粋表示とした。

計算書は完全な1組の財務諸表の一部を構成し、包括利益計算書の直前に表示されなければならない。(par.12)」としたうえで、パラグラフ82「企業は、以下により、ある期間に認識された収益及び費用のすべての項目を表示しなければならない。(a) 単一の包括利益計算書 (b) 2つの計算書。すなわち、純損益の内訳項目を表示する第1の計算書(分離した損益計算書)と純損益から開始し、その他の包括利益の内訳項目を表示する第2の計算書(包括利益計算書)」と規定されており、実質、1計算書方式と2計算書方式によるOCIの表示を求めるものとなっている。しかし、IAS1修正案ではパラグラフ12を削除したうえで、パラグラフ82を「純損益及びその他の包括利益計算書は、次の2つの部で表示しなければならない。(a) 純損益 (b) その他の包括利益」と修正することで、1計算書方式による表示のみを認める提案となっている²⁰。

また、IAS1修正案の大きな特徴は、OCIの表示を「リサイクルを行なうもの」と「リサイクルを行なわないもの」に区分して表示すること(図表5)を求めている(par.82A)²¹。この論拠は、「他のプロジェクトで行われた決定の結果としてOCIに表示される項目が多くなることから、当審議会は、OCIの表示をもっと明瞭にして、企業の財務業績に対するOCI項目の影響を利用者がもっとよく理解できるようにすることが必要と考えている(par. BC25)」ということである。さらに、OCIに関連する法人所得税の表示については、FASBのASU案と同様に、税引き後と税引き前の表示を認めている。ただし、税引き前の表示を選択する場合は、リサイクルを行なう項目とリサイクルを行なわな

20 IAS1修正案では、1計算書方式の財務表の呼称を、「純損益及びその他の包括利益計算書(par.10(b))」としている。なおこの呼称の代わりに「包括利益計算書」を用いてもよいこととなっている。(par.10)

21 ……純損益及びその他の包括利益計算書には、当期に係る次の金額を表す科目を含めなければならない。

(a) その他の包括利益項目(他のIFRSに従って次のいずれかにグループ化)

(i) その後において所定の条件が満たされた時に純損益に振り替えられるもの

(ii) その後において純損益に振り替えられないもの……(par.82A)

い項目に区分して表示する旨が追記されている²²。なお、リサイクルの額の表示は、本体表示または注記表示の選択を認めている (par.94)。しかし、「IFRS9 (金融商品)²³」が導入される場合、金融商品の当初認識時に「公正価値オプション」を選択した場合、この評価損益はOCI項目として認識されずに、当期損益に計上される。また、「OCIオプション」を選択した場合は、当期損益には計上されない²⁴。為替換算調整勘定がリサイクルされるのは、在外子会社が清算や売却等により親会社の支配が消滅したときであることから、継続企業の下では、実質為替換算調整勘定のリサイクル処理は無きに等しいものであるといえる。したがって、将来的にリサイクルされる項目がなくなる可能性は否定できない²⁵。

22 「企業は、その他の包括利益の内訳項目を次のいずれかで表示することができる。

(a) 関連する税効果考慮後の純額

(b) 税効果考慮前の金額とし、内訳項目に関連する法人所得税の合計額を単一の金額で示す。企業が上記の選択肢 (b) を選ぶ場合には、税金をその後において純損益の部に振り替えられる可能性のある項目とその後において純損益の部に振り替えられないことのない項目とに配分しなければならない。(par.91)」

23 IASB, IFRS 9, *Financial Instruments*, November 2009

24 加藤厚「IFRS9号「金融商品」の概要」『企業会計』Vol.62 No.4, 2010年4月, pp.18-27 に詳しい

25 鳥毛拓馬「「包括利益」が重要な指標のひとつに 利用者視点で見る包括利益会計基準とその影響」『旬刊経理情報』No.1257, 2010年8月, p.30 を参照

図表6 本基準およびFASB・IASB提案間の類似性比較²⁶

| | | 本基準 | FASB ASU案 | IASB IAS1修正案 |
|----------|-----------------------|---|--|--|
| OCI表示方式 | | 1計算書方式 2計算書方式 | 1計算書方式 | 1計算書方式 |
| 法人所得税の表示 | | 税引き後 (基準に指定はない) | 税引き後 税引き前 | 税引き後 税引き前 |
| OCI項目 | 売却可能有価証券 の未実現評価損益 | ○* | ○* SFAS115 | ○* IAS39 IFRS9 |
| | 繰延ヘッジ損益 | ○* | ○* SFAS133 | ○* IAS39 IFRS9 |
| | 為替換算調整勘定 | ○* | ○* SFAS52 | ○* IAS21 |
| | 確定給付年金制度の 数理計算上の差異 | | ○* SFAS87 SFAS106 SFAS158 | ○ IAS19 |
| | 固定資産等再評価 剰余金 | ▲ | | ○ IAS16 |
| | 無形資産再評価剰 余金 | | | ○ IAS38 |
| その他 | | 連結財務諸表のみに 適用 年金会計の数理計 算上の差異はOCI 項目に含まない ²⁷ | FASBの金融商品 プロジェクトによ りOCI項目が変化 する可能性がある | リサイクルを行な う項目と行なわな い項目に分類して 表示 |

○：OCI項目 *：リサイクルを行なうもの ▲：新たに発生はしない

26 若林公美『包括利益の実証研究』中央経済社、2009年9月、p.33 を参考に筆者作成

27 ただし、ASBJ「企業会計基準公開草案第39号 退職給付に関する会計基準（案）」で「退職給付に係る調整額」をOCI項目にすることが提案されている。

「数理計算上の差異の当期発生額及び過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分（未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用となる。）については、その他の包括利益に含めて計上する。未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用のうち、当期に費用処理された部分については、その他の包括利益の調整（組替調整）を行う（第15項）」。

しかし、現行IFRSではIAS1(r2007)において、「IAS第19号（年金費用の会計）の第93A項にしたがって認識された確定給付制度での数理計算上の差異については組替調整は生じない」との規定があり、リサイクルは行なわない。またIASB IAS1修正案では、当該OCI項目はいわゆるノン・リサイクル処理の項目に分類される提案がなされている。

加えてUS-GAAPでは、SFAS87において、リサイクルは行なわず、毎期首洗ひ替えを行なうと規定していたが、SFAS158（改訂SFAS87-2006年）により、予測給付債務と年金資産との差額を資産または負債として計上し、数理計算上の差異や過去勤務債務などの退職給付費用として未認識の部分はその他の包括利益として認識し、その後の期に償却などにより年金費用として認識される場合は、リサイクルを行なうことになった。

したがって、現行US-GAAPでリサイクルされないOCI項目は無い。同類のOCI項目であっても、日本基準、US-GAAP及びIFRSではそれぞれ、実現時の処理が異なることに留意したい。

図表6でみるように、FASBのASU案とIASBのIAS1修正案は概ね類似したものになっている。とくに、1計算書方式の一本化、法人所得税の表示については一致したものとなっている。これは、2-2でも触れたが、IASB / FASBの共同プロジェクトで公表された「討議資料：財務諸表の表示に関する予備的見解（Discussion Paper：Preliminary Views on Financial Statement Presentation）」に対する Respondents からのコメントを両審議会で検討した結果の合意である²⁸。また、1計算書方式の一本化については、当該討議資料にレスポンスされたコメントには賛否両論があったようである²⁹。これを支持するコメントは、「透明性、一貫性および比較可能性が容易になり、財務比率の計算が容易になる³⁰」という一方で、「両ボードがどの項目をOCIとして報告すべきであるかについての会計基準を見直すプロジェクトが完了するまでは、包括利益計算書に関する会計基準を変更するべきではない³¹」とするものである³²。前者のコメントについて全く異論はない。しかし、後者のコメントは、今後のIASBとFASBの共同作業を進める上で重要な意味を含んでいる。なぜなら、類似はしているがIASBとFASBが同時に各々で異なる公開草案を公表した経緯があるからである³³。

当初、両ボードはこの公開草案を財務諸表の表示に関する共同プロジェクトで他の提案とともに公表することを検討していた。しかし、当該プロジェクト以外に両ボードの「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、OCIに含める項目が増加する可能性がでてきた。そこで、両ボー

28 ASU案 Background Information and Basis for ConclusionsおよびIAS1修正案 Basis for Conclusions を参照

29 ASU案, pp.38-39

30 *Ibid.*, BC.6 (和訳参考：川西安喜, 同上稿, p.22)

31 *Ibid.*, BC.6 (和訳参考：川西安喜, 同上)

32 他に、「損益計算書と包括利益計算書は分けた方が良い。1計算書と2計算書の採用の判断は経営者にゆだねるべき。」との意見もあるようである。

Ibid., BC.6 (和訳参考：川西安喜, 同上)

33 *Ibid.*, BC.4-9 (和訳参考：川西安喜, 同上)

ドは一連の包括利益計算書（1計算書方式）を要求することを再確認したうえで、この提案について早急に公開草案を公表することを合意し、この公開草案の公表に至っている。さらに各々の公開草案の公表に際し、FASBは「金融商品に関する公開草案」、IASBは「年金に関する公開草案」とほぼ同時に公表している。つまり、後者が指摘するとおりOCIに含まれる項目の統一がなされていないのである。

もちろん、今後の両ボードのプロジェクトの動向如何でOCIと純利益の情報の関連性が異なることは容易に理解できるものであり、ボトム・ラインである包括利益のみが一致するというのであれば、純利益の存在の意義は薄れる。この問題は、たとえ純利益項目を表示する1計算書方式の包括利益計算書であっても、これを採用するメリットの再確認が必要になるであろう。

むすび

本論文では、包括利益に関する会計基準書第25号を手掛かりに本基準が公表されるに至った他の基準書やFASBおよびIASBの公開草案など概観した。これまでみてきたように本基準は、「純利益にOCIを加算」して「包括利益」を算出する構造となっており、未実現利得損失であるOCIが売却などにより実現したときに、OCIを純利益に振替える処理（リサイクル）を行なうものとなっている。したがって、基本的にはUS-GAAPとIFRSの現行基準に類似した内容となっている。ただし、本基準は連結財務諸表のみを対象とした、いわゆるダイナミック・アプローチをとっているものである。次いでこの点について、本基準の公表に至るまでの背景とそこに内在する問題点を、ASBJ、企業会計審議会ならびに関連省庁・団体における議論を時系列を追って検証した。そこでは、我が国では、会計基準と会社法および税法が完全に分離しておらず、個別財務諸表にIFRSを適用することに会計制度上と理論的整合性の観点からも賛否がある実態を確認した。この問題に対処するための実務上の工夫として、「連結先行（ダイナミック・アプローチ）」により、東京合意に基づくIFRSへ

のコンバージェンスを推進するという考え方が企業会計審議会で決議されている。連結先行が論じられる一方で、実務上の要請から「連単分離」という考え方が示されていることも確認した。

こうした国内の議論から、国際的な会計基準を巡る動向に目を転じてみれば、近年では国際的な会計基準の共同での作成作業を行なっているIASBとFASBが、別個で包括利益の表示に関する新しい会計基準の公開草案を公表している。両審議会の提案は1計算書方式による表示をはじめとして類似したものとはなっているが、OCIに含まれる項目そのものについて差異がある。両審議会は今回の公開草案の公表にあたり、FASBは金融商品に関する新しい会計基準の公開草案を、IASBは年金会計に関する新しい会計基準の公開草案をそれぞれ同時に公表している。だが、これらの項目はOCIの測定・表示に直接関連するものであり重要なものである。FASBの提案は、ほとんどの項目を公正価値で測定することを示しており、IASBの提案では、当該プロジェクトを進めていった場合、OCI項目の増加に対する懸念を示している。資産と負債の評価差損益を期中の純損益として認識する場合とOCIで認識する場合では、同じく1計算書方式で純利益の表示を行なうとしても、その数値が示す情報内容は異質のものとなる。また、本基準では年金数理計算上の差異がOCIの項目には列挙されておらず、IFRSのOCI項目と統一化がされているとはいえない。このことは同じく包括利益とはいっても包括利益それ自体算定される額が異なることになる。資産負債アプローチは資産と負債の期中の変動差額をもって包括利益を算出するものであるとすれば、オンバランスされないものは認識されないのであるから、利益として認識・測定はされないことになる。こうした点を考慮するならば、国際的な会計のコンバージェンスまたはアドプションの場において重要なことは、OCI項目の統一であると考えられる。包括利益に関する会計基準は、最も基本的で、最も難解な課題を残しているといえよう。しかし、今後わが国においては、IFRSのアドプションがなされるロード・マップが示されているため、それまでのこうした、重要な各国の諸基準間の相違への対

応が注目されることとなる。しかしながら、OCIを示す財務諸表が加わったことは事実であり、その点は評価がなされなければならない。

参考・引用文献

ASBJ「企業会計基準第25号 包括利益の表示に関する会計基準」

ASBJ「企業会計基準第5号 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」

ASBJ「企業会計基準公開草案第39号 退職給付に関する会計基準（案）」

企業会計審議会「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」,2009年6月30日（<http://www.fsa.go.jp/news/20/20090630-4/01.pdf>）

企業会計審議会「2010年7月8日企業会計審議会総会「資料1-5 企業会計審議会における「連結先行」の考え方について（H22.6.8企業会計審議会総会 資料4）」,p.3（http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20100708/0105.pdf）

企業会計審議会「2010年7月8日 企業会計審議会総会「資料1-2 個々の会計基準における検討例」」 p.2（http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20100708/0102.pdf）

経済産業省企業財務委員会「会計基準の国際的調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について」2010年4月（<http://www.meti.go.jp/press/20100419004/20100419004-4.pdf>）

加藤厚「IFRS9号「金融商品」の概要」『企業会計』Vol.62 No.4, 2010年4月

田中健二「評価・換算差額等について」『企業会計』第58巻第9号, 2006年9月

辻山栄子「2つの包括利益」『会計・監査ジャーナル』No.628 NOV.2007

鳥毛拓馬「「包括利益」が重要な指標のひとつに 利用者視点で見る包括利益会計基準とその影響」『旬刊経理情報』No.1257, 2010年8月

三井秀範「我が国企業への国際会計基準の適用について」『季刊会計基準』Vol.26, ASBJ, 2009年9月

若林公美『包括利益の実証研究』中央経済社, 2009年9月

FASB, SFAS No.130, *Reporting Comprehensive Income*, 1997 : FASB, Accounting Standards Codification™ (ASC), Comprehensive Income (Topic 220), May.2010（邦訳参考：川西安喜「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.661,2010.8,pp.21-24）

FASB, Accounting Standards Codification™ (ASC), *Accounting for Financial Instruments and Revisions to the Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities Financial Instruments (Topic 825) and Derivatives and Hedging (Topic 815)*, May.2010 : 「会計基準更新書（ASU）案（公開草案）「デリバティブ及びヘッジ（Topic815）並びに金融商品（Topic 825）：金融商品に関する会計処理，並びに，デリバティブ金融商品及びヘッジ活動に関する会計処理の改訂」（邦訳参考：川西安喜「金融商品会計に関するFASBの公開草案」『会計・監査ジャーナル』No.661, 2010.8, pp.10-20）

IASB, Exposure Draft, *Presentation of Items of Other Comprehensive Income Proposed amendments to IAS 1*, May 2010（邦訳：ASBJ「公開草案「その他の包括利益の項目の表示」（IAS第1号の修正案）」）

IASB, IAS 1 (r2007), *Presentation of Financial Statements (revise 2007)*, Sep.2007
IASB, IFRS 9, *Financial Instruments*, Nov. 2009

提出年月日：2010年9月16日