

IASB、包括利益計算書の 導入へ

制度調査部
吉井 一洋

「当期純利益」と「包括利益」を別表示

【要約】

IASB（国際会計基準審議会）と米国の FASB（企業会計基準審議会）は、「業績報告」に関する共同プロジェクトを設けて、「包括利益」の導入について、検討を行っている。

2005年11月のIASB会議では、当期純利益と包括利益を1つの計算書で示す方法だけでなく、別々に2つの計算書で示す方式も選択できることとする旨が決定された。

「包括利益」を導入した新しい財務諸表の公開草案は、2005年中にも公表される予定である。

「業績報告」については、今後も引き続き見直しが検討される。

1. 「包括利益」とは 検討の経緯

IASB（国際会計基準審議会）と米国の FASB（企業会計基準審議会）は、「業績報告」に関する共同プロジェクトを設けて、財務諸表の体系の見直しやいわゆる「包括利益」の導入について、2005年1月から検討を行っている。

「包括利益」とは、企業の期中の純資産（＝資産－負債）の変動額のうち、その企業と株主（親会社の株主、子会社の少数株主）や将来の株主（新株予約権者等）との直接の取引（いわゆる資本取引や配当等）によらないものをいう。「包括利益」は、「当期純利益」と「その他の包括利益」からなる。わが国の財務諸表に当てはめた場合、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益（注1）、為替換算調整勘定などの期中の変動額が「その他の包括利益」に該当する。米国や英国では「包括利益」を表示する計算書が既に導入されているが、IASBではまだ導入されていない。

（注1）繰延ヘッジ損益は、わが国の現行の貸借対照表では資産・負債として取り扱われているが、2005年8月10日に公表された「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（案）」及び「同適用指針（案）」により「その他有価証券評価差額」と同様に「純資産」に含めることとされている。詳細は、DIR 制度調査部情報「改訂版 資本が変わる！ROEが変わる！」（2005.8.19 吉井一洋）参照

IASBは2001年から、この「包括利益」の導入に向けた検討を行ってきた。当初は英国と共同でプロジェクトに取り組み、「当期純利益」を廃止し「包括利益」に一本化する方向で検討が行われていた。この方法をわが国に導入したと仮定すると、「当期純利益」は表示されなくなり、「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」の変動額を含んだ「包括利益」のみが損益として表示されることになる。言い換えれば、現在損益としては計上されていないこれらの評価損益等が、全て損益として計上されることになるわけである。

しかし、「当期純利益」の廃止に対しては反対意見が多かったことなどから、プロジェクトは仕切り直しとなった。そして、2004年11月22日に、新たに米国の FASB との共同プロジェクトとして新たに立ち上げられ、2005年1月から本格的な検討が開始された。（注2）

（注2）詳細は、DIR 制度調査部情報「当期純利益は廃止されるのか」（2004.12.13 斉藤純）参照

プロジェクトは以下のセグメント A、セグメント B に分けて検討されている。

表1 セグメント A 及び B の検討内容

| | |
|---------|--|
| セグメント A | <p>当期純利益を含む包括利益計算書の導入 要求される主要財務諸表の特定 要求される比較財務諸表及び関連する注記を何年分作成・開示するか</p> |
| セグメント B | <p>「当期純利益」と「その他包括利益」との間でのリサイクリングという概念に価値があるか 各財務諸表で区分して情報を表示するための首尾一貫した原則を構築する。 各財務諸表で報告すべき合計及び小計（「事業」、「財務」などの区分）を定義する。 キャッシュ・フロー計算書の表示には直接法を要求すべきか否か</p> |

セグメント A では、IASB 側で言えば、現在の IAS1 号「財務諸表の表示」に基づく財務諸表をベースに見直しが行われることになる。

さらにセグメント B では、より詳細、かつ、本格的な見直しが行われる。表 1 のセグメント B の「リサイクリング」とは、例えばわが国で「包括利益」概念を導入したと仮定した場合、その他有価証券を売却した際に、「その他包括利益」に含まれているその評価差額を取崩し、損益計算書上の「当期純利益」に振り替える会計処理のことをいう。「リサイクリング」が導入された場合は、その他有価証券の時価の変動は、その発生時に「包括利益」に計上された後、売却による実現時に「当期純利益」に含まれることになる。しかし、リサイクリングが導入されなければ、その他有価証券が売却されても、「当期純利益」に振り替えられることが無く、時価の変動は実質的にその発生時においてのみ損益計上される。時価の変動を含んだ損益は「包括利益」だけになり、「当期純利益」よりも「包括利益」の重要性が増す可能性がある。

ちなみに、現行の米国基準では「リサイクリング」を行うこととしている。

IASB 及び FASB は、セグメント A については 2005 年中に公開草案を公表することを目指し検討を進める。公開草案は 120 日間公開し、コメントを募集する。最終的な新基準の発効は 2007 年 1 月 1 日以後開始する事業年度からで、早期適用が奨励される予定である。EU 域内の上場企業の連結財務諸表においては、2007 年から強制適用されることになる。

一方、セグメント B については、2006 年第 4 四半期に、予備的見解を公表する予定である。したがって、2007 年のセグメント A による修正後の IAS 第 1 号の発効時においてセグメント B の作業はまだ完了していない。

2.現在の状況

セグメント A の内容をまとめると、次のとおりである。

(1)基本財務諸表の種類

基本となる財務諸表は、以下の 4 種類である。最低 2 年分を表示する。

期首及び期末の貸借対照表

当期利益及び包括利益計算書（「当期純利益」と「包括利益」を表示）

資本変動計算書

キャッシュ・フロー計算書

「1 株あたり当期純利益」は、「当期利益及び包括利益計算書」上での開示を義務付ける。「1 株あたり包括利益」の開示は任意とする。

(2) 2 計算書方式の導入（「当期純利益」の表示方法）

「当期利益及び包括利益計算書」については、「当期純利益」も小計として表示し、「包括利益」を末尾に表示する方法（1 計算書方式）を想定していた。

しかし、欧州の作成者から 1 計算書方式に対する批判が強いことから、10 月の IASB 会議で、この計算書を以下の 2 つに分割する 2 計算書方式が示され、11 月の IASB 会議でこの選択を認めることとされた。

第 1 の計算書：現在の損益計算書と同じく、末尾を「当期純利益」とする。

第 2 の計算書：その他の包括利益の変動を記載し、これと「当期純利益」を合算した「包括利益」を末尾に表示する。

言い換えれば、「損益計算書」と「包括利益計算書」とを一つではなく、2 つに分けて作成することが認められたわけである。

(3) 名称等の変更

10 月の IASB 会議で下記のような名称変更が行われた。

「包括利益」の名称の変更

「包括利益」の名称が「認識収益及び費用（recognized income and expense）」に変更された。計上額が信頼性を持って測定できない等の理由で財務諸表に計上されない資産・負債の変動は、当該利益では反映されないことから「包括的」とはいえないとの指摘に対応したものである。

基本財務諸表の名称の変更

基本財務諸表の名称を次のように変更することとされた。

「貸借対照表」を「財政状態計算書」(statement of financial position)

「当期利益及び包括利益計算書」を「認識収益及び費用計算書」(statement of recognized income and expense)

キャッシュ・フロー計算書(statement of cash flows：従来は cash flow statement)

当期純利益の英文での名称変更

当期純利益を示す英文の科目名を net income から profit or loss に変更することとされた。

「その他の包括利益」の表示

「その他の包括利益」、即ち、売却可能金融資産(わが国の「その他有価証券」)の評価差額、為替換算調整勘定、キャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ手段(デリバティブ等)の繰延損益(注 3)など、の合計額は、貸借対照表(財政状態計算書)や資本変動計算書では表示しないこととされた(各科目ごとに表示)

「その他の包括利益」の税効果額も、「その他の包括利益」の合計額に対する税効果額を一括して開示するのではなく、「その他の包括利益」中の各科目ごとに開示することとされた。

(4) まとめ

セグメント A による改正後の IAS 第 1 号において必要とされる財務諸表(最低 2 年分)を現行の IAS 第 1 号で必要とされる財務諸表と比較すると、表 2 のようになる。

大雑把に言えば、ポイントは次のとおりである。

現行の IAS 第 1 号では、表 2 の(1)の計算書(資本変動計算書に該当)と表 2 の(2)の計算書(包括利益計算書に該当)のいずれかを作成すればよかったが、セグメント A では両方の作成を求めている。

表 2 のパターン 1 の場合は、損益計算書と包括利益計算書を一体にしたものを作成し、パターン 2 では、損益計算書とは別に包括利益計算書を作成することになる。

表2 IAS 第1号の基本財務諸表の改正前後比較

| 現行のIAS 第1号 (2年分を開示) | 改正後のIAS 第1号(セグメントAによる) | |
|---|--|--|
| | パターン1 | パターン2 |
| 貸借対照表 | 期首・期末の財政状態計算書(貸借対照表) | |
| 損益計算書 | 認識収益及び費用計算書(当期利益及び包括利益計算書) | |
| 次のうちいずれかを示す計算書 (1)株主持分のすべての変動 (2)株主との資本取引及び株主への分配以外の原因による株主持分の変動(包括利益に該当) | 1 計算書方式 「当期純利益」を小計として表示 「認識収益及び費用」(包括利益)を末尾で表示 | 2 計算書方式 「当期純利益」を末尾とする第1計算書 「認識収益及び費用」(包括利益)を末尾とする第2計算書 |
| キャッシュ・フロー計算書 | 資本変動計算書 キャッシュ・フロー計算書 | |

3.わが国への影響

セグメントAによる改正後のIAS第1号とわが国の財務諸表を比較した場合、「当期利益及び包括利益計算書」のうち「包括利益」を表示する部分又は第2計算書が、わが国では欠けていることになる。今後、IASBとのコンバージェンスを推進していく過程で、同様の財務諸表の作成を求められる可能性は高いと思われる。

1計算書方式も2計算書方式も、ともに「当期純利益」は計上されるが、計算書の途中の小計として計上される1計算書方式よりは、「当期純利益」を第1計算書の最終利益として示す2計算書方式の方が、「当期純利益」をより重視していると思われる。今回、2計算書方式の選択を認める方向性が打ち出されたことで、「当期純利益」を重視するわが国にとって、とりあえずは受け入れやすい内容になったと言える。

しかし、今後のセグメントBの検討状況によっては、「当期純利益」よりも「包括利益」を重視する方向に転換する可能性もある。例えば、セグメントBの検討において「リサイクル」が導入されなければ、その他有価証券の時価の変動はその発生時に「包括利益」に計上されるのみとなり、売却により実現されても「当期純利益」に計上されなくなる。即ち、時価の変動を含んだ損益は「包括利益」だけになる。その結果、「当期純利益」よりも「包括利益」の重要性が増す可能性がある。

よって、今後も引き続き、業績報告プロジェクトの動向に注意を払っていく必要がある。