

I A S BとF A S B、 当期純利益廃止へ

制度調査部
吉井 一洋

今後の検討に要注意

【要約】

- 2006年10月、I A S B (国際会計基準審議会)と米国のF A S B (財務会計基準審議会)が共同で検討している「財務諸表の表示」プロジェクトで重要な暫定合意がなされた。
- 合意内容は、財務諸表の損益について「当期純利益」を廃止し、その他有価証券評価差額金(将来的には退職年金の数理計算上の差異など)も含んだ「包括利益」に一本化するというものである。
- 「財務諸表の表示」プロジェクトでは、2007年の第2四半期(4～6月)に討議資料を公表する予定であり、今後の検討状況に注目していく必要がある。

1. プロジェクトの概要

- ◎ I A S B (国際会計基準審議会)と米国のF A S B (財務会計基準審議会)は会計基準のコンバージェンスに向けて共同のプロジェクトを行っている。このプロジェクトの中で、「財務諸表の表示」は、企業が財務諸表で表示する「利益」とは何かを決める重要なプロジェクトである。2006年10月23、24日の合同会議で、この「財務諸表の表示」プロジェクトにおいて重要な暫定合意がなされた。
- ◎この「財務諸表の表示」プロジェクトは、I A S Bが「業績報告プロジェクト」として、取り組んできたものであり、当初は英国の会計基準設定主体であるA S Bとの共同プロジェクトとして行われた。「当期純利益」を廃止して、「包括利益」に一本化する方向で、検討が行われた。
- ◎「包括利益」とは、大雑把に言えば、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い、「当期純利益」と「その他包括利益」からなる。「その他包括利益」には、わが国の財務諸表で言えば、「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」などが含まれる。例えば、「その他有価証券評価差額金」については、わが国では「純資産の部」に直入し、損益計算書には表示しないが、売却時には当該評価差額を消去し、売却損益が損益計算書に計上される。時価の変動が損益として計上されるのは売却による実現時である。一方、米国の財務諸表では、「その他有価証券評価差額金」(米国では売却可能証券の評価差額)を一旦「その他包括利益」として計上して資本に直入し、売却した際には損益計算書に振り替える処理を行う。これをリサイクリングという。米国の処理によれば、「その他有価証券評価差額金」が「当期純利益」として計上されるのは、やはり、売却による実現時である。
- ◎「業績報告プロジェクト」では、損益を「包括利益」に一本化し、リサイクリングも行わない方向で検討していた。これは簡単に言えば、損益を「その他有価証券評価差額金」などを含んだ時価評価ベースに改めるということである。この方法によれば、持合い株式や政策投資株式などの時価の変動も損益に含まれることになる。

◎この当初の検討方向については各方面からの反対意見が強く、プロジェクトは一旦中止され、仕切り直しとなった。そして、2004年11月22日に、新たに立ち上げられたのが「財務諸表の表示」プロジェクトである。プロジェクトの検討は2005年1月から本格的に開始された。IASBと共同で検討する相手も、英国のASBから米国のFASBに変更された。「財務諸表の表示」プロジェクトは、必要とされる財務諸表の種類や表示形式などを検討する「セグメントA」と当期純利益の存続・廃止やリサイクリングの必要性を検討する「セグメントB」に分かれており、セグメントAについては、既に公開草案が公表されている。

2. 2006年10月の暫定合意

◎2006年10月23、24日のIASBとFASBの合同会議では、セグメントBに関する部分について重要な暫定合意がなされた。

◎売却可能金融資産の公正価値の変動（わが国の「その他有価証券評価差額金」に当たる）、為替換算調整勘定の変動、退職年金の数理計算上の差異の変動（注）、有形固定資産に再評価モデルを適用した場合の再評価損益の変動及びキャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ手段の公正価値の変動（わが国では「繰延ヘッジ損益」が該当）といった「その他包括利益」項目について、長期的には区分表示せず、「包括利益」に一本化して表示することが暫定的に合意された。「当期純利益」は表示せず、「その他包括利益」項目の「当期純利益」へのリサイクリングも行われなくなる。要するに、有価証券の評価差額やわが国では現在オフバランスとなっている退職年金の数理計算上の差異も含んだ時価評価ベースの損益のみが表示されるわけである。

（注）FASBからは、退職給付制度の資産の公正価値と給付債務の差額を貸借対照表に計上するよう求める会計基準が2006年9月に公表されている。この基準により、数理計算上の差異や過去勤務債務を「その他包括利益」として資本直入される。

◎この長期的な決定は余りに革新的なので、短期的には、現行の米国の包括利益計算書のように、「その他包括利益」を表示し、実現した段階でリサイクリングすることを認める方向である。ただし、その場合も「当期純利益」は表示しないこととされている。現在の「当期純利益」は税引後の数値であり、税効果についても、当期純利益に関連する項目の税効果しか含まれていない。しかし、短期的な決定の提案では、「その他包括利益」に関連する税効果なども含めることとしており、現在の当期純利益とは一致しないことになる。

◎IASBとFASBは2007年第2四半期（4～6月）にも、討議資料を公表することとしている。当初の「業績報告プロジェクト」の段階において包括利益一本化に対する各方面の反対が強かったことを考えると、最終決定にはまだ紆余曲折があると思われる。しかし、現行の基準において「当期純利益」と「その他包括利益」の表示、「その他包括利益」項目の「当期純利益」へのリサイクリングを定めているFASBが「包括利益」一本化に賛成したことの影響は小さくは無い。プロジェクトの今後の動向に注意を払っていくべきである。