

2012年7月25日 全6頁

# 包括利益は連結財務諸表のみに表示

## 企業会計基準委員会、包括利益会計基準の改正を公表

金融調査部  
鳥毛拓馬

### [要約]

- 企業会計基準委員会（以下、ASBJ）は、2012年6月29日に「包括利益の表示に関する会計基準」（以下、包括利益会計基準）の改正を公表した。
- 改正により、当面の間、「包括利益の表示に関する会計基準」を個別財務諸表には適用しないこととされた。
- また、個別財務諸表における包括利益の任意の表示も認められておらず、包括利益に関する情報の注記も求められていない。
- 連結財務諸表を作成していない会社は、包括利益の表示に関する会計基準の適用は求められないことになる。

※本稿は、2012年5月23日付レポート「当面、包括利益は個別財務諸表に表示せず」の確定版である。

企業会計基準委員会（以下、ASBJ）は、2012年6月29日に「包括利益の表示に関する会計基準」（以下、包括利益会計基準）の改正を公表した。包括利益会計基準の改正に対しては、2012年4月24日に改正案が公表され、2012年5月25日までコメントが求められていた。

今般の改正では、当面の間、「包括利益の表示に関する会計基準」を個別財務諸表には適用しないことが決定した。この改正に対応して四半期財務諸表に関する会計基準及び適用指針についても改正された。

改正案からの変更としては、「為替予約の振当処理は、実務に対する配慮から認められてきた特例的な処理であることを勘案し、組替調整額及びこれに準じた開示は必要ないと考えられる。」という規定が追加された。これは、改正案に対し、日本公認会計士協会が、実務上の混乱を避けるため、「簡便的な会計処理として位置付けられている、為替予約等に関して振当処理を採用している場合や金利スワップ等に関して特例処理を採用している場合において、組替

調整額の注記を行う必要があるかどうかについて記載すべきである。」（日本公認会計士協会ウェブサイト）とコメントしていたことに対し明確化が行われたものである。

## 改正までの経緯

ASBJ は、2010 年 6 月に包括利益会計基準を公表した<sup>1</sup>。その際、包括利益会計基準を連結財務諸表にのみ適用することにし、個別財務諸表への適用は、1 年後を目途に判断することになっていた。これは、包括利益会計基準の個別財務諸表への適用について、ASBJ 委員の間で意見が分かれていたため、議論が先送りされたことによるものである。

この判断が留保されている期間においては、個別財務諸表への任意適用も認められていなかった。

2010 年 9 月には公益財団法人財務会計基準機構（FASF）に「単体財務諸表に関する検討会議」（以下、単体検討会議）が設置され、個別財務諸表における包括利益の表示の取扱いについて検討が行われた。

2011 年 4 月に公表された単体検討会議の報告書<sup>2</sup>では、単体財務諸表に関する包括利益の表示について、「当面、財務諸表本表において表示すべきではないとの意見が多くみられた」との結論が示された。

この報告書の検討結果及び ASBJ の審議の結果、今般の包括利益会計基準の公表に至ったのである。

## 包括利益会計基準の内容

個別財務諸表の当期純利益は分配可能額の計算や課税所得計算の基礎となる等、他の制度に与える影響が大きいこと、また、個別財務諸表の包括利益に係る主な情報は現行の株主資本等変動計算書から入手可能でもあることなどを理由として、個別財務諸表においては包括利益を表示しないこととされた。

単体検討会議の報告書では、「当面、財務諸表本表において表示すべきではないとの意見が多くみられた」理由として、以下を挙げている。

- ・ IFRS では、その他の包括利益におけるノンリサイクル処理など、当期純利益の内容が変質してきている可能性があり、リサイクルの問題の整理も重要である。これらの問題を整理することなく、包括利益の表示を行うことは時期尚早である。
- ・ IFRS とのコンバージェンスという意味では、すでに連結財務諸表では方向性が明確にされており問題なく、当面は、連結先行で議論を深めていくべき。

<sup>1</sup> 「包括利益の表示に関する会計基準」に関するレポートについては、拙著、「包括利益、11 年 3 月期からの適用が決定～連結財務諸表にのみ適用。個別財務諸表への適用は 1 年後に判断。」（2010 年 7 月 7 日）

<sup>2</sup> [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/non-consolidated\\_financial\\_statements/report/report\\_20110428.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/non-consolidated_financial_statements/report/report_20110428.pdf)

- ・ リスクのある資産を可視化するツールとして包括利益は意味があるが、投資家の視点から、包括利益及びその他の包括利益がどのような意味を持つのかを十分に議論する必要がある。
- ・ フランスやドイツでは、コンバージェンスを進めつつも、自国基準では包括利益の開示を求めている。

これに対して、報告書では、単体財務諸表においても財務諸表本表で包括利益を表示すべきという以下の考え方も示している。

- ・ リサイクルの議論と包括利益の表示の議論は、別の議論であり、包括利益を表示しない理由にはならない。
- ・ IFRS とのコンバージェンスの観点、投資家の分析にあたり財務諸表の連係が改善する観点、リスク情報としての観点から、包括利益の表示は有用である。利用者からすると、連結財務諸表と単体財務諸表の差異は最小限にとどめることが望まれ、単体財務諸表においても表示を行うべき。
- ・ 包括利益を単体財務諸表で表示しない場合、単体財務諸表のみ作成する会社との間の比較可能性が保てなくなる。仮に連結先行とする場合でも、これらの会社への対応は必要である。

なお、2010年7月に日本証券アナリスト協会が公表した「会計基準アンケート」<sup>3</sup>によると、回答者の89%が、日常の企業分析に個別財務諸表を利用しているとしている。また、「企業の一部から、連結はIFRSと同じにしてよいが、単独は伝統的な日本基準を残して欲しい（例えば、単独では包括利益を開示しない）」と要望していることについてどう思うかという質問に対し、「連結も単独も完全に同じ基準にすべきである」との回答が43.6%（ユーザー48.7%、作成者43.1%）あった。

包括利益会計基準では、個別財務諸表における包括利益の任意の表示も認められていない。また、包括利益に関する情報の注記も求められていない。

さらには、連結財務諸表を作成していない会社への特段の対応も行われていない。すなわち、連結財務諸表を作成していない会社は、「包括利益の表示に関する会計基準」の適用は求められないことになる。

なお、国際会計基準審議会（IASB）が、2011年6月に包括利益計算書の名称を変更し、1 計算書方式の場合は「純損益及びその他の包括利益計算書」、2 計算書方式の場合は「純損益計算書」、「純損益及びその他の包括利益計算書」にしたことから、わが国の「包括利益計算書」についても、名称を変更するかどうか検討された。結果として、現行の名称で実務が定着しつつあることなどを理由に、現行の名称を維持することとなった。

<sup>3</sup> 日本証券アナリスト協会「会計基準アンケート」調査の集計結果を公表（2010年7月30日）  
[http://www.saa.or.jp/account/account/pdf/enq\\_result100730.pdf](http://www.saa.or.jp/account/account/pdf/enq_result100730.pdf)

改正により、連結損益計算書(2 計算書方式)、連結損益及び包括利益計算書(1 計算書方式)、個別の損益計算書はそれぞれ以下のとおりとなる。

## 適用時期

適用時期に関して包括利益会計基準では、今般の提案が現行の会計処理を変更するものではないことを理由に、基準公表日である 2012 年 6 月 29 日以後に適用するとしている。

### ● 個別損益計算書

売上高	〇〇〇
売上原価	〇〇〇
売上総利益	〇〇〇
販売費及び一般管理費	〇〇〇
営業利益	〇〇〇
営業外収益	
受取利息	〇〇〇
受取配当金	〇〇〇
営業外収益合計	〇〇〇
営業外費用	
支払利息	〇〇〇
営業外費用合計	〇〇〇
経常利益	〇〇〇
特別利益	
固定資産売却益	〇〇〇
投資有価証券売却益	〇〇〇
特別利益合計	〇〇〇
特別損失	
固定資産売却損	〇〇〇
減損損失	〇〇〇
災害による損失	〇〇〇
特別損失合計	〇〇〇
税引前当期純利益	〇〇〇
法人税、住民税及び事業税	〇〇〇
法人税等調整額	〇〇〇
当期純利益	〇〇〇

● 連結損益計算書（2 計算書方式）

<b>【連結損益計算書】</b>	
売上高	〇〇〇
売上原価	〇〇〇
売上総利益	〇〇〇
販売費及び一般管理費	〇〇〇
営業利益	〇〇〇
営業外収益	
受取利息	〇〇〇
受取配当金	〇〇〇
営業外収益合計	〇〇〇
営業外費用	
支払利息	〇〇〇
営業外費用合計	〇〇〇
経常利益	〇〇〇
特別利益	
固定資産売却益	〇〇〇
投資有価証券売却益	〇〇〇
特別利益合計	〇〇〇
特別損失	
固定資産売却損	〇〇〇
減損損失	〇〇〇
災害による損失	〇〇〇
特別損失合計	〇〇〇
税金等調整前当期純利益	〇〇〇
法人税、住民税及び事業税	〇〇〇
法人税等調整額	〇〇〇
法人税等合計	〇〇〇
少数株主損益調整前当期純利益	〇〇〇
少数株主利益	〇〇〇
当期純利益	〇〇〇
<b>【連結包括利益計算書】</b>	
少数株主損益調整前当期純利益	〇〇〇
その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	〇〇〇
繰延ヘッジ損益	〇〇〇
為替換算調整勘定	〇〇〇
持分法適用会社に対する持分相当額	〇〇〇
その他の包括利益合計	〇〇〇
包括利益	〇〇〇
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	〇〇〇
少数株主に係る包括利益	〇〇〇

●連結損益及び包括利益計算書（1 計算書方式）

売上高	〇〇〇
売上原価	〇〇〇
売上総利益	〇〇〇
販売費及び一般管理費	〇〇〇
営業利益	〇〇〇
営業外収益	
受取利息	〇〇〇
受取配当金	〇〇〇
営業外収益合計	〇〇〇
営業外費用	
支払利息	〇〇〇
営業外費用合計	〇〇〇
経常利益	〇〇〇
特別利益	
固定資産売却益	〇〇〇
投資有価証券売却益	〇〇〇
特別利益合計	〇〇〇
特別損失	
固定資産売却損	〇〇〇
減損損失	〇〇〇
災害による損失	〇〇〇
特別損失合計	〇〇〇
税金等調整前当期純利益	〇〇〇
法人税、住民税及び事業税	〇〇〇
法人税等調整額	〇〇〇
法人税等合計	〇〇〇
少数株主損益調整前当期純利益	〇〇〇
少数株主利益	〇〇〇
当期純利益	〇〇〇
少数株主利益	〇〇〇
少数株主損益調整前当期純利益	〇〇〇
その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	〇〇〇
繰延ヘッジ損益	〇〇〇
為替換算調整勘定	〇〇〇
持分法適用会社に対する持分相当額	〇〇〇
その他の包括利益合計	〇〇〇
包括利益	〇〇〇
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	〇〇〇
少数株主に係る包括利益	〇〇〇