

「包括利益の表示に関する会計基準」について

近年、我が国の会計基準と国際的な会計基準との差異を縮小することを目的とした両会計基準のコンバージェンスの一環として、多くの会計基準等が公表、改正されていますが、その一つとして企業会計基準委員会から2010年6月30日に企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」(以下、基準という。)が公表されました。

本基準は、2011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されますが、2010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ものとされており、9月決算会社はこの9月末から適用可能となります。

そこで、本稿では、適用目前の緊急特集として、基準の概要及び実務上の留意事項等について解説します。

なお、本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りします。

1. 包括利益とは

包括利益とは、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います。当該企業の純資産に対する持分所有者には、当該企業の株主のほか当該企業の発行する新株予約権の所有者が含まれ、連結財務諸表においては、当該企業の子会社の少数株主も含まれます(基準4項)。

このような包括利益の表示は、これまで我が国の会計基準において定められていませんでした。これは、我が国の会計基準が企業の業績評価を目的とする損益計算書を重視し、利益概念として当期純利益が重要視されてきたためと考えられます。

2. なぜ包括利益を表示するのか

包括利益を表示する目的は、期中に認識された取引及び経済的事象(資本取引を除く。)により生じた純資産の変動を報告することにあります。包括利益の表示によって提供される情報は、投資家等の財務諸表利用者が企業全体の事業活動について検討するのに役立つことが期待されるとともに、貸借対照表との連携(純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係)を明示することを通じて、財務諸表の理解可能性と比較可能性を高めることとなります(基準21項)。

ただし、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位置づけることを意味するものではありません。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を高めることを目的としています。したがって、包括利益の表示によって当期純利益の重要性を低めることを意図するものではなく、当期純利益も今まで通りにその重要性が保持されています(基準22項)。

3. 基準導入に至るまで

国際財務報告基準(IFRS)及び米国会計基準においては、包括利益の表示の定めが1997年に設けられており、その後、国際会計基準審議会(IASB)で業績報告に関するプロジェクトが開始され、現在は米国財務会計基準審議会(FASB)との共同による財務諸表表示プロジェクトとして進められています(基準19項)。

我が国においては、このような国際的な会計基準の動きに対応するため、2008年4月に企業会計基準委員会内に財務諸表表示専門委員会を設置して検討が進められてきました。2009年7月に公表された「財務諸表の表示に関する論点整理」の中で、財務諸表の表示に関する現行の国際的な会計基準との差異について、短期的に対応する項目と中長期的に対応する項目とに区分し、包括利益の表示については、当期純利益の表示の維持を前提とした上で、その導入を短期的に検討するという方向性を示し、この方向性が各界から支持されたことを受けて、2009年12月に公開草案が公表されました(基準20項)。

公開草案においては、個別財務諸表と連結財務諸表で表示科目が異なると混乱が生じるおそれがあることなどから、包括利益の表示は個別財務諸表にも適用することが提案されていました。しかしながら、2010年3月に開催された企業会計基準委員会において、産業界出身の委員から会計基準のコンバージェンスに関する連結先行のあり方についてもっと議論をした上で個別財務諸表のコンバージェンスを考える必要があるとの意見があり、委員会内で意見が分かれた結果、議決が先送りにされました。その後、企業会計審議会において個別財務諸表のコンバージェンスに関する全般的な議論が開始されたことを受けて、ひとまず本基準は連結財務諸表のみの適用となり、個別財務諸表への適用に関しては基準の公表から1年後を目途に判断することとなりました。

4. 包括利益はどのように表示されるのか

(1) 包括利益の計算の表示～当期純利益からの調整計算とする

IFRSでは、営業活動により生じた当期純利益も価値変動により生じた含み益等も包括利益として同等に取り扱われます。したがって、経常損益や特別損益が識別されることはありません。この点が損益計算書を重視し、当期純利益を最終利益とする我が国の会計基準との決定的な相違点となっています。

包括利益を重視する枠組みの中では、当期純利益の概念は必ずしも導き出されませんが、包括利益は、当期純利益をいったん表示したうえで、当期純利益からの調整計算の形で示す(基準27項)こととされています。つまり、個別財務諸表においては、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し、連結財務諸表においては、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します(基準6項)。

定義に従った計算過程とは異なりますが、当期純利益からの調整計算で表示する方が有用であり、国際的な会計基準においても同様の方式が採られている(基準27項)ことから、このような表示となっています。ここで、国際的な会計基準とは、IFRSのみを指すのではなく、米国会計基準も含めたものと考えられますが、我が国と同様に損益計算書を重視する米国会計基準の影響が強く反映され、当期純利益の表示が維持される方向となっています。

(2) 包括利益を表示する計算書の様式～2計算書方式と1計算書方式

包括利益を表示する計算書は、次のいずれかの形式によります。なお、連結財務諸表においては、包括利益のうち親会社株主に係る金額及び少数株主に係る金額を付記します(基準11項)。

2計算書方式

当期純利益を表示する「損益計算書」と包括利益を表示する「包括利益計算書」からなる形式

1計算書方式

当期純利益の表示と包括利益の表示を1つの計算書「損益及び包括利益計算書」で行う形式

【2 計算書方式】

<連結損益計算書>

売上高	10,000
.....	
税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900
少数株主損益調整前当期純利益	1,300
少数株主利益	300
当期純利益	1,000

<連結包括利益計算書>

少数株主損益調整前当期純利益	1,300
その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
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
その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000

(内訳)

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

【1 計算書方式】

<連結損益及び包括利益計算書>

売上高	10,000
.....	
税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900
少数株主損益調整前当期純利益	1,300
少数株主利益 (控除)	300
当期純利益	1,000

少数株主利益 (加算)

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
その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
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
その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000

(内訳)

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

出所:企業会計基準第25号(参考)2. 包括利益の表示例

現行のIFRS及び米国会計基準では1計算書方式と2計算書方式をともに認めています。IASBとFASBが2008年10月に共同で公表したディスカッション・ペーパーでは、1計算書方式に一本化する提案が示されました。2010年5月には、1計算書方式への一本化を提案する公開草案「その他の包括利益の項目の表示 (IAS第1号の修正案)」及び公開草案「Topic220包括利益: 包括利益計算書」が、IASBとFASBからそれぞれ公表されています。

本基準導入に当たっては、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ことがある等の理由で、2計算書方式を支持する意見が多くありましたが、1計算書方式は一覧性、明瞭性、理解可能性等の点での利点に加え、現行の国際的な会計基準では両方式が認められていること、上述の国際的な会計基準の流れから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、両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ことから、2計算書方式とともに、1計算書方式も認められました(基準37項)。

5. その他の包括利益とは

その他の包括利益とは、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い(基準5項)、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して表示します(基準7項)。従来は、貸借対照表上で評価・換算差額等として表示していたものが含まれることになります。

国際的な会計基準では、その他の包括利益の内訳項目の分析を容易にする観点から下記の開示が求められており、本基準でもコンバージェンスの観点から同様の開示が求められています(基準30項)。ただし、開示の簡素化及び迅速化の観点を考慮して、個別財務諸表及び四半期財務諸表においては下記の(1)及び(2)の注記は省略することができるとされています。

(1) その他の包括利益に関連する税効果

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し、その他の包括利益の各項目別の税効果の金額を注記します。ただし、各内訳項目の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もできます。この場合でも各内訳項目別の税効果の金額を注記する必要があります(基準8項)。

(2) その他の包括利益に含まれた項目の当期純利益への組替調整額

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します(基準第9項)。具体的には、下記のように取り扱います(基準31項)。

その他有価証券評価差額金に関する組替調整額

当期に計上された売却損益及び減損損失等、当期純利益に含まれた金額が組替調整額となります。

繰延ヘッジ損益に関する組替調整額

ヘッジ対象に係る損益が認識されたこと等に伴って当期純利益に含まれた金額が組替調整額となります。なお、ヘッジ対象とされた予定取引で購入した資産の取得価額に加減された金額は、上記組替調整額に準じて、資産の取得原価調整額(基準(設例4)参照)として開示することが適当と考えられます。

為替換算調整勘定に関する組替調整額

子会社に対する持分の減少(全部売却及び清算を含む。)に伴って取り崩されて当期純利益に含められた金額が組替調整額となります。

また、持分法を適用する被投資会社におけるその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額については、一括して区分表示します(基準7項)。当該持分相当額については、被投資会社において税効果を控除した金額ですが、被投資会社の税金は連結財務諸表には表示されないため、税効果の金額の注記の対象には含まれないことに留意する必要があります。なお、貸借対照表上のその他の包括利益累計額(従来の純資産の部の「評価・換算差額等」を読み替えたもの(基準16項))に関しては、従来の取扱いに従い、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の各内訳項目に当該持分相当額を含めて表示します(基準32項)。

6. 適用時期等

(1) 適用時期

5.(1)及び(2)の注記を除き、2011年3月31日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用します。ただし、2010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ます。

適用初年度においては、その直前の年度における包括利益(親会社株主に係る金額及び少数株主に係る金額の付記を含む。)及びその他の包括利益の内訳項目の金額を注記する必要がありますが、その直前の年度における5.(1)及び(2)の注記する必要はありません。

5.(1)及び(2)の注記については、2012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しますが、上記の適用時期に合わせて最初から適用することもできます(基準12項、13項)。

(2) 個別財務諸表への適用

3.の最後にも記載しましたが、本基準の個別財務諸表への適用については、本基準の公表から1年後を目途に判断することとされている(基準14項)ため、その動向を注視する必要があります。

なお、連結財務諸表を作成していない会社の個別財務諸表についても本基準は適用されません。セグメント会計基準のように、連結財務諸表を作成していなくても、個別財務諸表において注記を要するという取扱いにはなりませんので、注意が必要です。

(3) 四半期財務諸表への適用

本基準を2011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した場合、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が2011年4月1日以後に適用されるため、翌連結会計年度の四半期財務諸表(3月決算会社の場合、2011年4月1日から6月30日が第1四半期会計期間となる)においては、財務諸表の組替えを行う必要があります。

一方、本基準を2010年9月30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早期適用した場合、翌連結会計年度の四半期財務諸表(9月決算会社の場合、2010年10月1日から12月31日が第1四半期会計期間となる)においては企業会計基準第24号の適用前であることから、財務諸表の組替えは不要となります。ただし、前連結会計年度の対応する四半期会計期間及び期首からの累計期間について、包

括利益(親会社株主に係る金額及び少数株主に係る金額の付記を含む。)及びその他の包括利益の内訳項目の金額を注記することが必要となります(基準15項)。

7. 実務上の留意事項

(1) その他の包括利益に関する実務上の留意事項

その他の包括利益の内訳の注記について

これまで、株主資本等変動計算書における評価・換算差額等の変動額は、純変動額を記載することが多かったと思われます。しかし本基準適用後は、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であった部分は組替調整額として注記が必要となることから、期中における売却損益・期末における評価損益の増減をしっかりと把握しておく必要があると考えられます。

たとえば、期首の評価差額が300の株式を期中に売却(売却益100)し、期末には評価差額がない場合(実効税率を40%と仮定)、従来は株主資本等変動計算書の株主資本以外の項目の当期変動額(純額)として $180 (= 300 \times (1 - 0.4))$ と表示することが多かったと思われます。しかしながら本基準適用後は、次のように考えていくことになります。

包括利益(税効果調整前)は純資産の変動額であることから、期首の評価差額300と期中の売却益100の差額の 200となります。その他の包括利益(税効果調整前)は、評価差額が期首の300から期末はゼロに減少していることから、 300となります。組替調整額は、期首の評価額300のうち、100が当期純利益を構成していることから 100となり、これを注記する必要があります。

組替調整額と税効果を併せて開示する場合のその他の包括利益の注記は、以下のようになります。

その他有価証券評価差額金:

当期発生額	200
組替調整額	<u>100</u>
税効果調整前	300
税効果額	<u>120</u>
その他の包括利益合計	<u>180</u>

連結包括利益計算書と連結株主資本等変動計算書の関係について

包括利益には少数株主に係る部分が含まれますが、連結貸借対照表のその他の包括利益累計額は親会社に係る部分だけとなります。したがって、連結株主資本等変動計算書のその他の包括利益累計額の当期変動額と、連結包括利益計算書のその他の包括利益の金額は一致せず、少数株主に係る部分だけ差異が生じることに留意が必要です(少数株主が存在しなければ一致します)。

株主資本以外の項目の当期変動額に関しては、基準(設例2)1.前提条件(6)のような内訳を作成し、連結株主資本等変動計算書及び連結包括利益計算書の金額の整合性を確認する必要があると考えられます。

持分法適用会社がある場合について

5. に記載のとおり、持分法を適用する被投資会社におけ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して区分表示し、税効果の金額の注記対象には含まれません。一方で、連結貸借対照表上のその他の包括利益累計額に関しては従来通り、その他有価証券評価差額金等の各内訳項目に当該持分相当額を含めて表示します。連結包括利益計算書と連結貸借対照表とで取扱いが異なるため、留意が必要です。

(2) 四半期財務諸表への適用

6.(3)に記載のとおり、3月決算会社にあつては、来期(2012年3月期)の四半期財務諸表において、前期の四半期財務諸表の組替えが必要となります。当期の四半期からこれに備えて、包括利益の表示を意識して準備を進めておくことが重要になるものと考えられます。

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 杉江 俊志
text : shunshi sugie