

IAS 第1号「財務諸表の表示」の改訂の解説

ASBJ 専門研究員 よしおか れい
吉岡 礼

はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は2011年6月16日に、国際財務報告基準（IFRS）「その他の包括利益項目の表示－IAS 第1号の改訂」（以下「改訂IAS 第1号」という。）を公表した。また、米国財務会計基準審議会（FASB）も、同日に会計基準更新書第2011-05号「Topic220 包括利益：包括利益の表示」の改訂（以下「改訂Topic220」という。）を公表した。これらの会計基準は、包括利益の表示を改善するための、IASBとFASBによる共同プロジェクトで作成されたものであり、これにより、IFRSを使用する企業と米国会計基準を使用する企業が作成する財務諸表の情報がより容易に比較可能になるとされている。

以下では、改訂IAS 第1号の概要について解説を行うが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

1 本基準の公表の経緯

(1) 財務諸表の表示プロジェクト

2004年4月にIASBとFASBは財務諸表表示を共同プロジェクトとして取り組むことを決

定した。IASBはプロジェクトを2つのフェーズに分けて実行し、フェーズAの決定として、2007年9月にIAS 第1号を改訂し、財務諸表の表示に反映される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する計算書として、1計算書方式（純損益の内訳項目とその他の包括利益の内訳項目を単一の包括利益計算書で表示する方法）と2計算書方式（純損益の内訳項目を表示する計算書と、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計算書の2つの計算書で表示する方法）を選択できることとした。

フェーズBでは、2008年10月にIASBとFASBが共同で公表した「財務諸表の表示に関する予備的見解」（以下「予備的見解」という。）において、包括利益の代替的な表示様式である2計算書方式を削除し、単一の計算書として1計算書方式で表示すべきという見解が示された。当該見解に対して1計算書方式のみを支持する意見と1計算書方式のみにすることに反対する意見に分かれた。1計算書方式のみを支持する者は、それにより透明性、首尾一貫性及び比較可能性が高まることや、財務比率の計算が容易になることを述べた。一方、1計算書方式のみとすることに反対する者は、1計算書方式では、純損益を小計にしてしまうことにより、その重要性を損ない、包括利益の合計額を計算書の最

終の数値として表示することは利用者を混乱させることや、収益及び費用のすべての項目を1計算書方式で表示することは、純損益の概念を廃止する第一歩であるといったことを述べている。

(2) 公開草案「その他の包括利益の項目の表示」

その後IASBでは、金融商品や退職後給付のプロジェクトにおいて、その他の包括利益に表示する項目が増加し、また、その後に純損益に振り替えられることのない項目が生じる可能性があったことから、その他の包括利益の項目の整合的な表示がますます重要になっていることが議論された。さらに、FASBも、これとは別に、その他の包括利益の表示を見直すことを決定した。このため、2009年10月に、IASBとFASBは、財務諸表表示プロジェクトのフェーズBの主要プロジェクトとは切り離して、その他の包括利益の表示に係る整合的な規定を公表するための共同作業を行うことを決定した。

2010年5月公表の公開草案「その他の包括利益の項目の表示」では、IASBはある期間の収益及び費用のすべての項目を2つの計算書(2計算書方式)で表示する選択肢を廃止して、「純損益」と「その他の包括利益」の2つの部を表示する1つの連続した計算書(1計算書方式)での表示を要求することを提案した。

その後、公開草案に寄せられたコメントを踏まえ検討を行い、2011年6月に改訂IAS第1号を公表した。

2 改訂IAS第1号の概要

(1) 2計算書方式の選択肢の維持

改訂IAS第1号では、従前どおり次のいずれかの方法で表示することを求めている。

① 単一の純損益及びその他の包括利益計算書

を、純損益とその他の包括利益の2つの部に表示する形で、表示する方法(1計算書方式)。

② 純損益の部を独立の損益計算書で表示する方法(2計算書方式)。なお、独立の損益計算書は包括利益を表示する計算書の直前に表示しなければならない(10A項)。

公開草案では、包括利益の報告の1計算書方式への一本化が提案されたが、公開草案に対する回答者の大多数は、すべての収益及び費用を2つの計算書で表示する選択肢を削除する提案に反対した。反対者の主な主張は、予備的見解に対するコメントと同様であった。

このため、IASBは2計算書方式の選択肢を維持することを決定した。

(2) 名称

改訂IAS第1号では、包括利益計算書の表題は、「純損益及びその他の包括利益計算書」に変更されている。ただし、「包括利益計算書」のように「純損益及びその他の包括利益計算書」以外の他の名称を使用することも認められる(10項)。

この変更は、一部の関係者が表題に「包括的」という用語を使用することに抵抗を感じていることや、包括利益が純損益よりも優れたものであるという認識を生じさせる可能性がある批判があったことを踏まえたものであり、2つの構成部分、すなわち、純損益とその他の包括利益があることを明確にすることを意図したものである。

(3) リサイクリングの有無によるその他の包括利益の項目の区分表示

改訂IAS第1号では、純損益及びその他の包括利益計算書において、その他の包括利益の項目を、①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(リサイクリング項目)(例 為替換算差額)と②その

後において純損益に振り替えられないもの（ノンリサイクリング項目）（例 FVTOCI（公正価値の変動をその他の包括利益で認識）を選択した株式（IFRS第9号「金融商品」）、確定給付制度における数理計算上の差異（改訂IAS第19号「従業員給付」¹⁾）を区分して表示することが求められることになった（82A項）。

これにより、金融商品や退職後給付のプロジェクトで行われた決定の結果、その他の包括利益に表示される項目が多くなることから、その他の包括利益の表示をもっと明瞭にして、企業の財務業績に対するその他の包括利益項目の影響を利用者がもっとよく理解できるようになるとされている。また、米国会計基準ではその他の包括利益はすべてリサイクリングされるため、IFRSにおいてその他の包括利益項目のうち振り替えられることのないものを容易に識別することにより、米国会計基準による財務諸表との比較が容易になると考えられている。

(4) リサイクリングの有無による法人所得税の配分

改訂IAS第1号では、従前どおり企業は、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を求めている。

- (a) 関連する税効果調整後の純額。
- (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。

今回の改訂では、さらに、(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場合、税金をその後に純損益の部に振り替えられる可能性のある項目（リサイクリング項目）と、その後に純損益の部に振り替えられることのない項目（ノンリサイクリング項目）とに配分することが求められ

ることになった（91項）。

これは、前述のとおり、リサイクリングの有無によりその他の包括利益項目の区分表示を行うことに関連した修正である。

(5) 発効日

2012年7月1日以降に開始する年度から改訂基準を適用する。早期適用は認められる。早期適用する場合はその旨を開示する（139J項）。

3 米国会計基準（改訂Topic220）との比較

(1) 包括利益の表示方法

従前の米国会計基準では、1計算書方式と2計算書方式のほかに、持分変動計算書方式（損益（純利益）の内訳は損益計算書において表示し、その他の包括利益の内訳と包括利益合計は、持分変動計算書に表示する方法）が認められており、米国会計基準により財務諸表を作成する企業の大多数は持分変動計算書方式を採用していた。

しかし改訂Topic220では、改訂IAS第1号と同様に1計算書方式と2計算書方式しか認められなくなり、持分変動計算書方式は廃止された（ASC Topic220-10-45-1）。

(2) リサイクリングの与える影響の表示

従前の米国会計基準では、リサイクリングが当期の損益（純利益）及びその他の包括利益に与える影響について、財務諸表の本表で表示又は注記で開示する両方が求められていた。

しかし、改訂Topic220では、リサイクリングが当期の損益（純利益）及びその他の包括利益の内訳に関する重要な情報を提供することから、注記での開示が認められなくなり、財務諸

1 IASBは2011年6月16日にIAS第19号「従業員給付」の改訂を公表している。

【図表 1】 改訂 IAS 第 1 号における 1 計算書方式と 2 計算書方式の例
(その他の包括利益項目を税効果考慮前の金額で表示する場合)

1 計算書方式			2 計算書方式		
純損益及びその他の包括利益計算書			純損益計算書		
	2011 年	2010 年		2011 年	2010 年
売上高	×××	×××	売上高	×××	×××
売上原価	×××	×××	売上原価	×××	×××
----- 省略 -----					
継続事業からの当期純利益	×××	×××	継続事業からの当期純利益	×××	×××
非継続事業からの当期純損失	×××	×××	非継続事業からの当期純損失	×××	×××
当期純利益	×××	×××	当期純利益	×××	×××
その他の包括利益：			純利益の帰属：		
純損益に振り替えられることのない項目：			親会社の所有者		
不動産再評価益	×××	×××	非支配持分	×××	×××
資本性金融商品に対する投資	×××	×××		×××	×××
確定給付制度の数理計算上の差異	×××	×××		×××	×××
関連会社の不動産再評価益 (損)に対する持分相当額	×××	×××	1株当たり利益		
振替のない項目に係る法人 所得税	×××	×××	基本的・希薄化後	×××	×××
	×××	×××			
純損益にその後に振り替えられる 可能性のある項目：			純損益及びその他の包括利益計算書		
在外営業活動体の換算差額	×××	×××		2011 年	2010 年
キャッシュ・フロー・ヘッジ	×××	×××	純損益	×××	×××
振替の可能性のある項目に 係る法人所得税	×××	×××	その他の包括利益：		
	×××	×××	純損益に振り替えられること のない項目：		
その他の包括利益 (税引後)	×××	×××	不動産再評価益	×××	×××
当期包括利益合計額	×××	×××	資本性金融商品に対する投資	×××	×××
			確定給付制度の数理計算上の差異	×××	×××
			関連会社の不動産再評価益 (損)に対する持分相当額	×××	×××
純利益の帰属：			振替のない項目に係る法人所得税	×××	×××
親会社の所有者	×××	×××		×××	×××
非支配持分	×××	×××	純損益にその後に振り替えられる 可能性のある項目：		
	×××	×××	在外営業活動体の換算差額	×××	×××
包括利益合計の帰属：			キャッシュ・フロー・ヘッジ	×××	×××
親会社の所有者	×××	×××	振替の可能性のある項目に係る 法人所得税	×××	×××
非支配持分	×××	×××		×××	×××
	×××	×××	その他の包括利益 (税引後)	×××	×××
1株当たり利益			当期包括利益合計額	×××	×××
基本的・希薄化後	×××	×××		×××	×××
			包括利益合計の帰属：		
			親会社の所有者	×××	×××
			非支配持分	×××	×××
				×××	×××

表の本表で表示することが求められることになった² (ASC Topic220-10-45-17)。

なお、改訂IAS第1号では、従前どおり注記での開示も認められている(94項)。

(3) 発効日

公開企業は2011年12月15日以降に開始する期中期間と年度の財務諸表より遡及的に適用する。非公開企業は2012年12月15日以降に開始する期中期間と年度の財務諸表より遡及的に適用する。早期適用は認められる(ASC Topic220-10-65-1)。

おわりに

IASBは、業績指標としての純損益を廃止する計画がないことを明言しており、純損益は別個に表示され、1株当たり利益の計算の出発点なることを示している(BC54C項)。

また、IASBは、改訂IAS第1号は表示に焦点を当てたプロジェクトであり、純損益とその他の包括利益の区分に関する概念的基礎を取り扱うことに加えて、その他の包括利益項目のどの項目を純損益に振り替える(リサイクルする)べきか、及びどの時点で振り替えるべきかについての原則の設定については今回、取り扱わなかったとしている。しかし、これらの事項は、IASBが2011年7月に公表した「アジェンダ・コンサルテーション2011」で、将来のアジェンダの潜在的な候補として掲げられており、今後のIASBの対応に注目する必要がある。

² FASBは、2011年11月8日に改訂Topic 220の修正案を公表し、当該改訂の適用を延期し、当面従来どおり、注記での開示も認める提案を行っている。