

改正企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」等の解説

副委員長 あらい たけひろ 新井 武広

(前) 専門研究員 よしおか れい 吉岡 礼

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）では、平成 24 年 6 月 29 日に改正企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「改正会計基準第 25 号」という。）、改正企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」、改正企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」を公表した（以下「本会計基準等」という。）。なお、四半期財務諸表に関する会計基準等の改正は、改正会計基準第 25 号に伴うものである。

今回の改正は、平成 22 年 6 月に公表した企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「平成 22 年会計基準」という。）の個別財務諸表への適用については、企業会計基準第 25 号の公表から 1 年を目途に判断することとしていたことを踏まえ、また、公益財団法人財務会計基準機構（FASF）内に設置された「単体財務諸表に関する検討会議」¹

（以下「単体検討会議」という。）から「単体財務諸表に関する検討会議」報告書（以下「単体検討会議報告書」という。）が平成 23 年 4 月に公表されたことを受けて審議を行い、とりまとめたものである。

以下では、改正会計基準第 25 号の改正概要を紹介することとする。なお、文中意見にわたる部分は私見であることをあらかじめお断りしておく。

2. 改正に至る経緯

平成 22 年会計基準は、平成 23 年 3 月 31 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されている²。しかし、個別財務諸表への適用については、平成 22 年会計基準の公開草案に寄せられたコメントには、企業会計審議会から示された連結先行の考え方³に関する検討を求める意見が多く、ASBJ では、「上場会社の個別財務諸表の取扱い（連

- 1 単体検討会議は、会計基準設定主体の独立性を確保しつつ、基準設定機能の強化及びそのための産業界を含むステークホルダーによるバックアップ強化の方策を検討する目的で設置されたものであり、その概要については、FASF のウェブサイト (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/non-consolidated_financial_statements/) を参照。
- 2 ただし、組替調整額等の注記は、データ収集の準備期間を設けたため、平成 24 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ている。
- 3 平成 21 年 6 月に企業会計審議会から公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」において、会計基準のコンバージェンスを加速するにあたって示された考え方である。

結先行の考え方)に関する検討会」を設けて検討を行い、その後、企業会計審議会での審議に引き継がれることとなった。そこで、ASBJでは、個別財務諸表への適用に関しては意見が大きく分かれている状況を踏まえ、財務諸表利用者の情報ニーズやコンバージェンスの加速化を重視する観点から連結財務諸表への適用を優先し、個別財務諸表への適用については、平成22年会計基準の公表から1年後を目途に判断することとした。

その後、企業会計審議会での審議を踏まえて平成22年9月にFASF内に設置された単体検討会議で、社内開発費、のれん、退職給付(ステップ1)での未認識項目の負債の一括計上とともに、個別財務諸表における包括利益の表示の取扱いも議論され、平成23年4月に単体検討会議報告書が公表された。

ASBJでは、平成23年6月からの企業会計審議会での審議も注視しつつ、平成24年1月から審議を再開し、平成24年4月に本会計基準等の公開草案を公表した。そして、公開草案に対して寄せられたコメントなども踏まえ、公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至った。

3. 検討事項と対応

(1) 個別財務諸表への適用

ASBJでは、平成23年4月に公表された単体検討会議報告書の内容(次頁の図表1)を十分に斟酌しつつ審議を進めた。当該単体検討会議報告書では、個別財務諸表での取扱いに関する複数の方向性の考え方が示されていたが、包括利益は組替調整(リサイクリング)や利益概念と密接に関係するものであり、国際財務報告基準(IFRS)では、当期純利益の内容が変質してきている可能性があるため、これらの点を

整理することなく、個別財務諸表で包括利益を表示することは時期尚早であるなど、当面、個別財務諸表本表において包括利益の表示を行うべきではないという意見が多くみられたということであった。

ASBJにおける審議においては、当該単体検討会議報告書で示された考え方と同様に、当面は現状を維持し、個別財務諸表での包括利益の表示は行わないとする意見が多く出された。その論拠としては、以下のとおりであった。

- 包括利益は、表示の問題にとどまらず、リサイクリングや利益概念に密接に関係する問題である。国際財務報告基準(IFRS)ではその他の包括利益におけるノンリサイクリング処理が複数定められており、当期純利益の内容が変質してきている可能性がある。よって、リサイクリングの問題を整理することなく、個別財務諸表に包括利益を表示すべきではない。
 - 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。よって、前項の状況も踏まえると、個別財務諸表において包括利益を表示することについてはより慎重に対応する必要がある。
 - 連結財務諸表における開示は平成23年3月期から開始されたばかりで日も浅く、現状では、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十分に評価が行われていない。
- 一方、個別財務諸表での包括利益の表示は有用であるという意見も複数出された。その論拠としては、以下のとおりであった。
- 連結財務諸表と個別財務諸表の比較分析上、個別財務諸表の包括利益の表示は有用である。
 - 貸借対照表との連携が改善する観点、リスクの変動情報を充実する観点から、連結財務諸

(図表 1) 単体検討会議報告書 (抜粋)

包括利益について

(単体財務諸表に関する方向性の考え方)

単体財務諸表に関する包括利益の表示については、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。その考え方は、以下のとおりである。

- 包括利益の問題については、表示の問題にとどまらず、リサイクリングや利益概念の問題と密接に関係する。すなわち、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、リサイクリング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はないか。
- 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、本国基準では包括利益の開示を求めている。これらの理由を、明確に把握し参考にすべきである。

また、上記に関連して、以下の意見が聞かれた⁴。

- 当期純利益を重視する観点から単体財務諸表におけるリサイクリングは維持すべきであり、それを前提として、単体財務諸表では任意適用を認めることが考えられる。
- 投資家に対する情報提供の観点からは、単体財務諸表においては注記を行うことも考えられる。

一方で、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の意見の考え方は以下のとおりである。

- リサイクリングの議論は重要であるが、リサイクリング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繋が改善する観点、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である。
- 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。

表と同様に、個別財務諸表での包括利益の表示は有用である。

- リサイクリングや利益概念に密接に関係するという意見があるが、包括利益の問題は、基本的には表示の問題である。

また、審議の過程では、財務諸表利用者の情報ニーズ等の観点から、個別財務諸表で任意に

包括利益を表示することを認める案や、個別財務諸表において包括利益情報の注記を求める案の検討も行った。

そして、平成 24 年 4 月に公開草案を公表する段階では、個別財務諸表への適用に関して市場関係者の意見が依然として大きく分かれている状況や、個別財務諸表の包括利益に係る主な

4 平成 22 年会計基準公表後に公表された IASB の改訂 IAS 第 1 号公開草案では、当期純利益の重要性を確認した上で、「純損益及びその他の包括利益計算書」としており、日本基準も、誤解を避けるために、計算書の名称の変更を検討することが望ましいとの意見もあった。

情報（当期純利益、その他有価証券評価差額金の変動額、繰延ヘッジ損益の変動額）は現行の損益計算書や株主資本等変動計算書から入手可能であること等を総合的に勘案し、当面の間、個別財務諸表に適用しないことを提案した。

公開草案に寄せられたコメントの中には、公開草案の内容に賛成する意見だけでなく、財務諸表利用者からは個別財務諸表にも包括利益を表示すべきであるという意見も寄せられ、引き続き検討を行った。

審議の結果、最終的には公開草案公表時と同様の理由から、当面の間、個別財務諸表には適用しないこととした（改正会計基準第 25 号第 16-2 項、第 39-2 項、第 39-3 項及び第 39-4 項）。

(2) 計算書の名称

ASBJ では、包括利益を表示する計算書の名

称を変更すべきかどうかについても検討を行った。これは、単体検討会議報告書では、包括利益を表示する計算書の名称について、国際会計基準審議会（IASB）での検討状況も踏まえて変更を検討することが望ましいという意見があったことも斟酌したものである。

具体的には、現行の名称を維持する案のほか、平成 23 年（2011 年）6 月公表の改訂 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」⁵（以下「改訂 IAS 第 1 号」という。）を参考に名称変更する案などを比較検討した（図表 2）。

平成 24 年 4 月公表の公開草案では、平成 22 年会計基準の名称を変更しない提案をし、寄せられたコメントでは、公開草案の内容に賛成する意見が多くみられたが、計算書の名称の選択適用（図表 2 の案 1 と案 2 の併用）という意見もみられた。これらのコメントに関して、包括利益を表示する目的は、従来から株主資本等変動計算書で記載されていたその他の包括利益の

(図表 2) 包括利益を表示する計算書の名称案

	案 1 (平成 22 年会計基準)	案 2	案 3	(参考) 改訂 IAS 第 1 号
1 計算書方式	• 損益及び包括利益計算書	• 損益及びその他の包括利益計算書	• 損益及びその他の包括利益計算書	• 純損益及びその他の包括利益計算書 (改正前は「包括利益計算書」)
2 計算書方式	• 損益計算書 • 包括利益計算書	• 損益計算書 • その他の包括利益計算書	• 損益計算書 • 損益及びその他の包括利益計算書	• 純損益計算書 • 純損益及びその他の包括利益計算書 (改正前は「包括利益計算書」)

(注) 改訂 IAS 第 1 号では、これ以外の名称を使用することができるとしている。例えば、「純損益及びその他の包括利益計算書」に代えて、「包括利益計算書」という表題を使用することもできるとしている。

5 改訂 IAS 第 1 号では、包括利益を表示する計算書が純損益とその他の包括利益という 2 つの構成部分からなることを明確にするために、包括利益計算書の名称を 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」に、2 計算書方式の場合は、「純損益計算書」と「純損益及びその他の包括利益計算書」に変更された。

内訳をより明瞭に掲載するとともに、今まで開示されていなかった包括利益金額の開示により、貸借対照表との連携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であり、平成22年会計基準時での対応も踏まえて検討を行った。

審議の結果、改訂IAS第1号との整合性を図る観点や当期純利益を重視する姿勢をより明確に示す観点から名称を見直すべきという意見もあったが、平成22年会計基準においては当期純利益の重要性を意識して当時のIAS第1号の名称とは異なる名称を採用したことや現行の名称が実務で定着しつつあること、さらには改訂IAS第1号では他の名称を使用することも容認されていることなども勘案して、今回の改正では、公開草案時の提案内容を変更せず、現行の名称を維持することとした（改正会計基準第25号第37-2項）。

(3) 為替予約等の振当処理や金利スワップ等の特例処理と組替調整額等の注記

今回の公開草案に寄せられたコメントの中には、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ける組替調整額の注記の要否について明確化を求める要望があった。この点に関しては、平成22年会計基準での包括利益の開示及び組替調整額の注記は、従来の会計処理に何ら変更を加えることを想定したものではないことを踏まえて、対応の検討を行った。

まず、金利スワップ等の特例処理については、会計処理上、その他の包括利益である繰延ヘッジ損益が計上されないと考えられるため、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。

次に、為替予約等に関する振当処理についてである。振当処理は、外貨建取引等会計基準注解注7では、外貨建金銭債権債務等に係る為替予約等の振当処理（当該為替予約等が物品の売買又は役務の授受に係る外貨建金銭債権債務に対して、取引発生時以前に締結されたものである場合を除く）においては、当該金銭債権債務等の取得時又は発生時の為替相場による円換算額と為替予約等による円貨額との差額のうち、予約等の締結時までに生じている為替相場の変動による額は予約日の属する期の損益として処理し、残額は予約日の属する期から決済日の属する期までの期間にわたって合理的な方法により配分し、各期の損益として処理するとしている。この場合、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」で示されている振当処理の設例を踏まえると、カッコ書きの部分の一部を除き、その他の包括利益である繰延ヘッジ損益が計上されないと考えられるため⁶、金利スワップ等の特例処理と同様に、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。

したがって、今回の公開草案に寄せられたコメントのポイントは、為替予約等が物品の売買又は役務の授受に係る外貨建金銭債権債務に対して、取引発生時以前に締結されたものであって、その外貨建取引が期末までに実行されていない予定取引の場合の取扱いについての明確化であると考えられた。例えば、外貨建ての予定取引をヘッジ対象とする為替予約等の振当処理の場合には、前述の「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」で示されている設例2のように、当該予定取引が認識されるまで、決算日において為替予約等を時価評価したことによる評価差額については、税効果会計を適用した上

6 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」設例1参照。

で繰延ヘッジ損益を計上して翌期に繰り延べられ、翌期首にはその部分についての洗替えの処理が行われると考えられる。そして、外貨建取引の実行時には為替予約相場により会計処理されるため、繰延ヘッジ損益に関する会計処理は行われないと考えられる。

このような点を踏まえて、取扱いの明確化を図る観点から、改正会計基準第25号の「結論の背景」に、「為替予約の振当処理は実務に配慮して認められてきた特例的な処理であること等を勘案すると、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」という表現を追記することとした（改正会計基準第25号第31項(2)）。

4. 適用時期

本会計基準等は、現行の取扱いを変更するものでないことから、公表日以後に適用することとした（改正会計基準第25号第16-3項及び第42-2項等）。

5. おわりに

連結財務諸表本体で包括利益の表示が開始されて2年目に入ったが、個別財務諸表における包括利益の表示に関しては、平成22年会計基準公表時と同様、市場関係者の意見が大きく分かれている状況にある。また、海外においても、韓国やイタリアのように個別財務諸表にも包括利益の表示を行っている国がある一方、自国基準での個別財務諸表上はその他の包括利益項目に該当する項目が存在しないために包括利益の表示を行っていないドイツなど、対応はさまざまである。今回は当面の対応であり、将来的には、市場関係者のニーズや連結財務諸表での情報がどのように利用されているのかなども踏まえて対応することが考えられる。高品質な会計基準の開発に向け、市場関係者において、引き続き、ご理解とご協力を切にお願いする次第である。