

公表基準等の解説

企業会計基準公開草案第 47 号（企業会計基準第 25 号の改正案）「包括利益の表示に関する会計基準（案）」等の解説

専門研究員 よしおか れい
吉岡 礼

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、企業会計基準公開草案第 47 号（企業会計基準第 25 号の改正案）「包括利益の表示に関する会計基準（以下「本会計基準」という。）（案）」及びこれに関連する会計基準等の改正案¹（以下「本公開草案」という。）を平成 24 年 4 月 24 日に公表し、平成 24 年 5 月 25 日までコメントを募集した。

ここでは、本公開草案の概要を紹介するが、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。

II. 検討の経緯

平成 22 年 6 月に公表された本会計基準（以下「平成 22 年会計基準」という。）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。一方、個別財務諸表への適用については、連結先行の考え方²を踏まえた検討が行われた

が、意見集約に至らなかったため、公表から 1 年後を目途に判断することとされた。

その後、平成 22 年 9 月に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」（以下「単体検討会議」という。）³で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⁴、平成 23 年 4 月に公表された「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。）に検討結果が盛り込まれた。

これを受けて、ASBJ では平成 24 年 1 月から審議を行い、公開草案の公表に至った。

III. 個別財務諸表への適用について

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（図表 1）を十分に斟酌しつつ審議を進めた。

1 ASBJ のウェブサイト (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/exposure_draft/hyouji-hokatu_2012/jsessionid=1191434627CEB86FF47A5A81130A431B) を参照。

2 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。

3 単体検討会議の概要については、ASBJ のウェブサイト (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/non-consolidated_financial_statements/) を参照。

4 包括利益以外に開発費、のれん、退職給付（ステップ 1）について議論が行われた。

(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ではないか。
- 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、自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るべきである。

また、上記に関連して、以下の意見が聞かれた⁵。

- 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。

審議の過程では、当該報告書で示された考え方と同様に、次の理由から、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こととする意見が多く出された。

- 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

5 ASBJ の「包括利益の表示に関する会計基準」では、名称が包括利益計算書とされているが、国際会計基準審議会 (IASB) の公開草案では、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、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。

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、次の理由から、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。
- リサイクル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、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われた。

審議の結果、個別財務諸表への適用に関して市場関係者の意見が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等を総合的に勘案し、当面の間、本会計基準を個別財務諸表に適用しないことが提案されるに至った。

IV. 名称の変更について

ASBJ では、本会計基準の個別財務諸表への適用を検討するとともに、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、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、平成 23 年（2011 年）6 月公表の改訂 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」（以下「改訂 IAS 第 1 号」という。）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、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」に名称が変更されたことを踏まえて、現行の名称を維持する案のほか、改訂 IAS 第 1 号を参考に名称を変更する案などが比較検討された（図表 2）。

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損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損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から、現行の計算書の名称を維持する提案とされた。

(図表 2) 包括利益を表示する計算書の名称案

	案 1 (現行会計基準)	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 <u>その他の</u> 包括利益計算書	• 損益及び <u>その他の</u> 包括利益計算書	• 純損益及び <u>その他の</u> 包括利益計算書
2 計算書方式	• 損益計算書	• 損益計算書	• 損益計算書	• 純損益計算書
	• 包括利益計算書	• <u>その他の</u> 包括利益 計算書	• <u>損益及びその他の</u> 包括利益計算書	• 純損益及び <u>その他の</u> 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。

V. 関連する他の会計基準等の改正

次の会計基準等においても本会計基準を当面の間、個別財務諸表には適用しないことを踏まえた技術的な改正が提案されている。

- 「四半期財務諸表に関する会計基準」(企業会計基準第 12 号)
- 「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第 14 号)

VI. 適用時期

適用時期については、現行の取扱いを変更するものでないため、公表日以後に適用することが提案されている。

VII. おわりに

今後、ASBJ では、本公開草案に寄せられた意見を参考に、本公開草案の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力を切にお願いしたい。