

【論点1】 包括利益の表示

検討事項

1. 現行の当期純利益の計算方式（利益のリサイクリング）及び表示の維持を前提とした上で、包括利益の表示を行うべきか、また、包括利益を表示するとした場合にどの計算書で表示を行うべきかについて検討する。

我が国の会計基準の取扱い

2. 我が国の会計基準では、包括利益の表示を規定していない。海外の基準において「その他の包括利益」とされる項目の貸借対照表残高は、純資産の部の中の株主資本以外の項目として、「評価・換算差額等」に表示され（企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」第8項）、それらの当期変動額は株主資本等変動計算書に表示される（企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」第8項）が、その当期変動額と当期純利益との合計額を表示する規定はない。
3. 会社計算規則では、「損益計算書等には、包括利益に関する事項を表示することができる」（第126条）としているが、これは、将来の会計基準において包括利益の表示を導入することを妨げないという趣旨と解される。

国際的な会計基準の取扱い

（国際財務報告基準）

4. 国際財務報告基準（IFRS）では、包括利益計算書において包括利益合計を表示することを要求している（IAS第1号「財務諸表の表示」第82項）。包括利益合計は、「ある期間中に取引その他の事象によって生じた資本の変動（所有者としての立場での所有者との取引による変動を除く）」と定義され、「当期純損益」と「その他の包括利益」のすべての構成要素から構成されると説明されている（同第8項）。また、「その他の包括利益」は、他の（IAS第1号以外の）IFRSが要求又は許容するところにより純損益に認識されない収益及び費用の項目で構成されるものと定義されている（第8項）。
5. IAS第1号では、収益及び費用の項目の表示について、以下の2つの方法の選択を認めている。
 - （1）単一の包括利益計算書で表示（1計算書方式）
 - （2）2つの計算書で表示（2計算書方式）。この方式では、純損益の構成要素を表示する計算書と、純損益から始めてその他の包括利益の構成要素を表示する第2の計算書が作成される。

（米国会計基準）

6. 米国会計基準では、財務会計基準書第 130 号「包括利益の報告」（「SFAS 第 130 号」）で、包括利益の表示を規定している（第 14 項）¹。包括利益の定義は、概念基準書第 6 号に従い、「所有者以外の源泉からの取引その他の事象及び状況から生じるある期間中の営利企業の持分の変動である。それは、所有者による投資及び所有者への分配から生じるもの以外の、ある期間中のすべての持分の変動を含む」とされている（第 8 項）。
7. SFAS 第 130 号では、包括利益及びその構成要素を、財務諸表の一式を構成する他の計算書と同じ目立ち方で表示される計算書に表示することを要求している。包括利益を表示する計算書として、①営業成績を報告する単一の計算書（1 計算書方式）、②当期純利益から開示する独立の包括利益計算書（2 計算書方式）、③持分変動計算書、の 3 つが示されている（第 22 項）。このうち、①又は②の方法が推奨されているが、強制はされていない（第 23 項）。

（IASB と FASB の共同プロジェクトにおける提案）

8. IASB と FASB が共同で進めている財務諸表表示プロジェクトにおける両者の予備的見解として、2008 年 9 月に公表されたディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」では、単一の包括利益計算書で包括利益を表示すること、すなわち 1 計算書方式への一本化が提案されている。

（包括利益の表示を要求する根拠）

9. IAS 第 1 号に付属している結論の根拠では、包括利益の表示を要求する根拠は記載されていない。包括利益の表示を要求する規定は 1997 年に導入されており、その当時の国際会計基準は結論の根拠を添付しないことが通例であったためである。SFAS 第 130 号では、包括利益の合計金額の表示は、企業の期末の財政状態と当期中の活動のすべての側面との間の連携を明示し、それにより財務諸表の理解可能性を向上させるとともに、企業間の比較可能性を高めることとなっている（第 68 項）。

（包括利益をどの計算書に表示すべきかに関する議論）

10. IAS 第 1 号では、2007 年の改訂で、包括利益を 1 計算書方式又は 2 計算書方式のいずれかで表示することとされている。IASB は 1 計算書方式への一本化が望ましいと考えていたが、2 計算書方式の存続を主張する意見が多いことを考慮して、1 計算書方式と 2

¹ その後、SFAS 第 160 号「連結財務諸表における非支配持分」により、非支配持分（少数株主持分）に帰属する損益の表示に関する取扱いが追加されている。

審議事項（6）

計算書方式の選択を認めることとした。2 計算書方式を支持する意見は、主として、純損益と包括利益とを明確に区別する 2 計算書方式のほうが好ましいという見方（BC50 項）や、1 計算書方式では最終行となる包括利益が過度に強調されることとなるという見方（BC52 項）などに基づくものである。なお、改訂前に認められていた持分変動計算書で包括利益を表示する方式は、公開草案の提案のまま禁止されることとなった。これは、その他の包括利益の項目もすべて概念フレームワーク上の収益及び費用の定義を満たすこと（BC51 項）などが根拠と考えられる。IAS 第 1 号に関する結論の根拠では、持分変動計算書に表示する方式の禁止に対する反対論は取り上げられていない。

11. SFAS 第 130 号では、包括利益を持分変動計算書で表示することを認めているが、これは、包括利益の報告に関する概念的な問題に取り組むまでは、財務業績の測定値として包括利益の報告を要求すべきではないという判断（第 66 項）に基づくものである。これは、1996 年の公開草案に対する、その他の包括利益の項目を業績に含めることを疑問視するコメント（第 59 項、第 60 項）に対応するものであった。ただし、現在の FASB は持分変動計算書で表示する方法を支持していない。2007 年の IAS 第 1 号の改訂と同様の改訂を FASB が行わなかったのは、2 計算書方式の維持に反対であったためである。
12. 第 8 項で述べたとおり、2008 年のディスカッション・ペーパーでは、IASB と FASB は 1 計算書方式への一本化を提案している。これは、企業間の表示様式の差異をなくして比較可能性を改善すること、利用者の理解と情報活用を容易にすることを理由としている（3.29 項）。また、IAS 第 1 号や SFAS 第 130 号の制定当初は、包括利益は新しい概念であり、利用者の習熟のために表示方法の選択肢を認めることに意味があったが、表示方法を統一する時期に来ていると主張している（3.30 項）

検討の方向性

13. 我が国では、包括利益の表示は規定されていないが、その他の包括利益の項目の増減に関して貸借対照表との連携を明示することが財務諸表利用者にとっての有用性や理解可能性を高めることとなるのであれば、会計基準のコンバージェンスの観点から、包括利益の表示を我が国においても検討することが考えられる²。
14. 包括利益の定義に関して、国際財務報告基準及び米国会計基準では、少数株主持分に対応する金額が含まれる形となっているが、これに合わせるものが適切かどうかについて

² 当委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、包括利益が純利益に代替し得るものとは考えていないとしている（第 3 章第 21 項）が、純利益と並んで包括利益にも、独立した地位を与えている。これは、今後の研究の進展次第では、包括利益にも純利益を超える有用性が見出せる可能性もあること、また、純利益に追加して包括利益を開示する形をとるかぎり、特に投資家を誤導するとは考えにくいこともあり、国際的な動向にあわせて構成要素の体系に含めておくこととしたものである（同第 22 項）。

審議事項（6）

は、企業結合プロジェクト（第 2 ステップ）における検討と密接に関連するものであるため、同プロジェクトの進展に合わせて検討する。少数株主持分に対応する金額を包括利益に含めるとした場合、包括利益の計算を当期純利益から開始する表示方法のほか、少数株主損益調整前当期純利益から開始する表示方法も考えられる。

15. 包括利益をどの計算書に表示すべきかという論点に関しては、1 計算書方式の採用を提案している IASB と FASB のディスカッション・ペーパーの議論を考慮しつつ、当期純利益の存続を前提とした上での当期純利益と包括利益のそれぞれの表示の意味という観点から検討する必要があると考えられる。また、前項に述べた少数株主持分の対応する金額の取扱いとの関係も考慮する必要がある。
16. IAS 第 1 号では、その他の包括利益に係る税効果を財政状態計算書又は注記で開示することが規定されている。この点の取扱いについても検討する。また、その他の包括利益の中には、過去に認識されたその他の包括利益の項目が実現等により当期純利益に振り替えられた金額（Reclassification adjustments）が含まれるが、その表示方法についても検討する。
17. 包括利益の表示を導入するとした場合の 1 株当たり当期純利益の開示に関しては、国際財務報告基準及び米国会計基準においても当期純利益ベースの 1 株当たり金額の開示を規定しており、包括利益ベースの 1 株当たり金額の開示は要求されていないことを踏まえれば、現状どおりとする方向が考えられる。