

包括利益の表示の導入に関する論点

背景

- 当委員会のプロジェクト計画表（本年 9 月 2 日付）において、財務諸表の表示に関し、「包括利益、非継続事業等」について 2010 年第 1 四半期に基準公表（2009 年第 4 四半期に公開草案公表）というスケジュールを提示
- 本年 7 月公表の「財務諸表の表示に関する論点の整理」に対するコメントでは、大部分が、当期純利益の表示と計算方法の維持を前提に包括利益の表示の導入を支持

包括利益の表示に関して基準完成までに決定すべき主な事項

- (1) 包括利益の定義
- (2) 包括利益の表示の要否
- (3) 包括利益を表示する計算書（1 計算書方式か 2 計算書方式か）
- (4) 親会社株主と少数株主に帰属する包括利益の内訳表示
- (5) 表示方法の詳細（その他の包括利益の税効果や組替調整額の開示方法等）
- (6) 適用範囲（連結先行を検討する必要があるか）
- (7) 適用時期
- (8) 他の会計基準の改訂の要否

(1) 包括利益の定義

IFRS や米国基準で採用されている包括利益の定義は、少数株主に帰属する部分を含んでいる（IAS 第 1 号における定義「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）」）。

包括利益を親会社株主に帰属する部分のみとする考え方もあり得るものの、包括利益の表示を導入する目的が純資産との間のクリーン・サープラス関係を明示することであることを考えると、包括利益には少数株主に帰属する部分を含めることが適当と考えられる。

（当委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」においても、そのような定義が採用されている。）

(2) 包括利益の表示の要否

論点整理で示した方向性（当期純利益の表示と計算方法の維持を前提に、包括利益の表示の導入を検討する）が、コメント募集においても支持されていることから、当期純利益の表示と計算方法の維持を前提としつつ、**包括利益の表示の導入を行うこととしてはどうか。**

(3) 包括利益を表示する計算書

論点整理に対するコメントは、当期純利益と包括利益の明確な区分という観点などから、大部分が 2 計算書方式を支持している。一方、IASB と FASB は、ディスカッション・ペーパーにおいて 1 計算書方式への一本化を提案しており、金融商品会計の見直しとの関係等で 1 計算書方式への一本化を前倒しすることも検討されている。

このような状況を考慮すると、少なくとも短期的な対応としては、現行の IAS 第 1 号 と同様、1 計算書方式と 2 計算書方式の選択を認めることとしてはどうか。

〔包括利益をどの計算書に表示するか〕

選択肢	メリット	デメリット
① 2 計算書方式のみとする	<ul style="list-style-type: none"> ・ 当期純利益を重視する従来からの考え方と親和性が高いとする見方がある ・ 論点整理に対するコメントの大勢とも合致 	<ul style="list-style-type: none"> ・ コンバージェンスの観点からは、近い将来に乖離が生じる可能性が高い ・ 1 計算書方式を禁止するまでの理由はないとする見方がある
② 1 計算書方式のみとする	<ul style="list-style-type: none"> ・ IASB と FASB の検討の方向性と一致し、比較可能性も確保される ・ 一覧性、明瞭性、理解可能性等の点で利点があるとする見方がある 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 論点整理に対するコメントの大勢と相反する ・ 当期純利益を重視する従来からの考え方と親和性が低いとする見方がある
③ 両者の選択を認める	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現行の IAS 第 1 号と合致 ・ 論点整理に対するコメントの大勢に反しない ・ 国際的に主流となる可能性の高い 1 計算書方式を採用する選択肢を残せる 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 選択肢を設けることは比較可能性の問題があるとともに、将来的に国際的な基準との差異が生じるとする見方がある

※ 当期純利益の内容との関係

1 計算書方式を採用するか 2 計算書方式を採用するかは、利益のリサイクリングの維持と一意的な関係にはない。2 計算書方式は必然的に当期純利益が残り、利益のリサイクリングとの親和性も高いとは言えるが、1 計算書方式でリサイクリングを行うこと（eg 現行の米国基準）も、2 計算書方式でリサイクリングを行わないこと（eg 英国基準）もありうる。

したがって、当期純利益の表示の維持を前提とする限り、1 計算書方式と 2 計算書方式とで基本的な情報内容を同じにすることは可能で、単なる表示様式の問題であるという見方もある。そのような見方を採る場合、情報内容は同じなのだから選択を認めることに問題はないという考え方と、情報内容が同じであれば様式は統一してもよいとする考え方の両方ありうる。

(4) 親会社株主と少数株主に帰属する包括利益の内訳表示

(1)のように少数株主に帰属する部分を包括利益に含める定義を前提にすると、親会社株主と少数株主のそれぞれに帰属する部分を表示することが適切と考えられる。

① 連結上の包括利益の表示方法

連結上の包括利益の表示方法として、論点整理で（１案）及び（２案）として示した方法が考えられる（別紙参照）。この論点については、コメントが少なく（１案支持が２通、２案支持が１通）、それぞれの案の利点もあるため、引き続き検討する。なお、(3)の論点との関連性にも留意する必要がある。

	メリット	デメリット
1案	<ul style="list-style-type: none"> ・当期純利益との関係が明確 ・1 計算書方式でも採用可能で、2 計算書方式の場合も違和感が少ない 	<ul style="list-style-type: none"> ・当期純利益の計算で一度差し引いた少数株主損益を、包括利益の計算で足し戻す形になり、包括利益の意味が理解しにくくなる可能性
2案	<ul style="list-style-type: none"> ・包括利益の意味が分かりやすい ・少数株主損益調整前当期純利益は、海外基準の Net income と対応する 	<ul style="list-style-type: none"> ・当期純利益と包括利益との関係が分かりにくい ・1 計算書方式の場合は採用が困難

② 企業結合プロジェクトとの関連性

また、企業結合プロジェクトにおける少数株主持分の取扱いに関する議論の影響を受ける可能性があるが、少なくとも現時点では、少数株主損益を含まない現行の当期純利益を前提に作成し、もし企業結合プロジェクトの結論によって変更の必要が生じた場合には、それに伴う基準改訂として別個に対応することでどうか。（仮に当期純利益が少数株主損益を含めるように変更された場合には、1案は2案に吸収されることとなる。）

(5) 表示方法の詳細

現行の IAS 第 1 号は、その他の包括利益の表示方法について次のように定めているが、これと同様の定めとすることでどうか。（ただし、少数株主に帰属するその他の包括利益の取扱いについて検討の必要がある。）

① その他の包括利益に関連する法人所得税

包括利益計算書又は注記のいずれかで表示する。その他の包括利益の内訳を税効果控除後で記載することも、税効果控除前で記載して関連する法人所得税の合計額を一括して控除する方法で表示することもできる。

② 組替調整額（リサイクリング）の表示

その他の包括利益の各内訳項目について、包括利益計算書又は注記で開示する。

(6) 適用範囲

個別と連結の両方に適用する。

国際的な基準の動向（例えば、金融商品会計の見直し）等の関係で、包括利益の表示について、いわゆる連結先行を検討する考え方もあり得るが、個別財務諸表で異なる取扱いをする必要性が明らかではないことや、連結財務諸表を作成しない会社の取扱いの問題等を考えると、両方に適用する方向が適当と考えられる。

(7) 適用時期

基本的には現行の財務諸表からも集計することが可能であり、コンバージェンスを加速する観点から、公表から１年程度の準備期間とし、平成 23 年（2011 年）3 月期から適用とすることでどうか。

- ・適用は年度末からでよいか。
- ・早期適用を認めるか。
- ・初年度に前期の情報の注記を要求するか（その場合、包括利益の合計だけとするか）。

(8) 他の会計基準の改訂の要否

「評価・換算差額等」を「その他の包括利益累計額」といった名称に改めるなど、他の会計基準への影響が考えられる。

また、当期純利益の計算過程の表示に関する定めを「企業会計原則」や「連結財務諸表に関する会計基準」から移動することも考えられる。

株主資本等変動計算書の記載内容が包括利益の計算と一部重複する可能性があるが、そのままでよいか。（IAS 第 1 号では、持分変動計算書にその他の包括利益の内訳項目も記載している。）

(参考) 包括利益の表示のイメージ

(1) 個別財務諸表

<p>① 1 計算書方式</p> <p><包括利益計算書></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">売上高</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">8,000</td> </tr> <tr> <td>-----</td> <td></td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td style="text-align: right;">1,000</td> </tr> <tr> <td>その他の包括利益 (※)</td> <td style="text-align: right;">200</td> </tr> <tr> <td>包括利益</td> <td style="text-align: right;"><u>1,200</u></td> </tr> </table>	売上高	8,000	-----		当期純利益	1,000	その他の包括利益 (※)	200	包括利益	<u>1,200</u>	<p>② 2 計算書方式</p> <p><損益計算書></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">売上高</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">8,000</td> </tr> <tr> <td>-----</td> <td></td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td style="text-align: right;"><u>1,000</u></td> </tr> </table> <p><区分包括利益計算書></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">当期純利益</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">1,000</td> </tr> <tr> <td>その他の包括利益 (※)</td> <td style="text-align: right;">200</td> </tr> <tr> <td>包括利益</td> <td style="text-align: right;"><u><u>1,200</u></u></td> </tr> </table>	売上高	8,000	-----		当期純利益	<u>1,000</u>	当期純利益	1,000	その他の包括利益 (※)	200	包括利益	<u><u>1,200</u></u>
売上高	8,000																						

当期純利益	1,000																						
その他の包括利益 (※)	200																						
包括利益	<u>1,200</u>																						
売上高	8,000																						

当期純利益	<u>1,000</u>																						
当期純利益	1,000																						
その他の包括利益 (※)	200																						
包括利益	<u><u>1,200</u></u>																						

(2) 連結財務諸表

(1 案)

<p>① 1 計算書方式</p> <p><連結包括利益計算書></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">売上高</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">10,000</td> </tr> <tr> <td>-----</td> <td></td> </tr> <tr> <td>税金等調整前当期純利益</td> <td style="text-align: right;">2,200</td> </tr> <tr> <td>法人税等</td> <td style="text-align: right;">(900)</td> </tr> <tr> <td>少数株主損益調整前当期純利益</td> <td style="text-align: right;">1,300</td> </tr> <tr> <td>少数株主利益</td> <td style="text-align: right;">(300)</td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td style="text-align: right;">1,000</td> </tr> <tr> <td>親会社株主に係る</td> <td style="text-align: right;">600</td> </tr> <tr> <td>その他の包括利益 (※)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>親会社株主に係る包括利益</td> <td style="text-align: right;">1,600</td> </tr> <tr> <td>少数株主に係る包括利益</td> <td style="text-align: right;">400</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>2,000</u></td> </tr> </table>	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	親会社株主に係る	600	その他の包括利益 (※)		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		<u>2,000</u>	<p>② 2 計算書方式</p> <p><連結損益計算書></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">売上高</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">10,000</td> </tr> <tr> <td>-----</td> <td></td> </tr> <tr> <td>税金等調整前当期純利益</td> <td style="text-align: right;">2,200</td> </tr> <tr> <td>法人税等</td> <td style="text-align: right;">(900)</td> </tr> <tr> <td>少数株主損益調整前当期純利益</td> <td style="text-align: right;">1,300</td> </tr> <tr> <td>少数株主利益</td> <td style="text-align: right;">(300)</td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td style="text-align: right;"><u>1,000</u></td> </tr> </table> <p><連結区分包括利益計算書></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">当期純利益</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">1,000</td> </tr> <tr> <td>親会社株主に係る</td> <td style="text-align: right;">600</td> </tr> <tr> <td>その他の包括利益 (※)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>親会社株主に係る包括利益</td> <td style="text-align: right;">1,600</td> </tr> <tr> <td>少数株主に係る包括利益</td> <td style="text-align: right;">400</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>2,000</u></td> </tr> </table>	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	<u>1,000</u>	当期純利益	1,000	親会社株主に係る	600	その他の包括利益 (※)		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		<u>2,000</u>
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																																																		
親会社株主に係る	600																																																		
その他の包括利益 (※)																																																			
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																																																		
	<u>2,000</u>																																																		
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	<u>1,000</u>																																																		
当期純利益	1,000																																																		
親会社株主に係る	600																																																		
その他の包括利益 (※)																																																			
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																																																		
	<u>2,000</u>																																																		

(※) 便宜上、その他の包括利益の内訳は省略している。

（２案）

２計算書方式を前提とした案と考えられるため、２計算書方式の場合のみを示す。

<連結損益計算書>

（１案の場合と同じ）

<連結区分包括利益計算書>

少数株主損益調整前当期純利益		1,300
親会社株主に係るその他の包括利益（※2）	600	
少数株主に係るその他の包括利益（※2）	100	700
包括利益		<u>2,000</u>
（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

（※2） 便宜上、その他の包括利益の内訳項目は省略している。
その他の包括利益の項目ごとに、親会社株主分と少数株主分の合計のみを表示する方法も考えられる。

【参考】 IFRS 及び米国基準における 1 計算書方式の表示イメージ

売上高	10,000

税金等調整前当期純利益	<u>2,200</u>
法人税等	<u>(900)</u>
当期純利益（※3）	1,300
その他の包括利益	<u>700</u>
包括利益	<u>2,000</u>

（当期純利益の内訳）

親会社株主に帰属する当期純利益	1,000
非支配株主に帰属する当期純利益	300

（包括利益の内訳）

親会社株主に帰属する包括利益	1,600
非支配株主に帰属する包括利益	400

（※3） 日本基準では、少数株主損益調整前純利益に相当する。