

企業会計基準公開草案第35号

平成21年12月25日

包括利益の表示に関する会計基準（案）

平成XX年XX月XX日

企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
会計基準	3
範囲	3
用語の定義.....	4
包括利益の計算.....	6
その他の包括利益の内訳の開示.....	7
包括利益を表示する計算書.....	11
適用時期等.....	12
結論の背景	14
経緯.....	14
目的.....	17
範囲.....	19
用語の定義.....	20
包括利益の計算.....	23
その他の包括利益の内訳の開示.....	26
包括利益を表示する計算書.....	28
適用時期等.....	33
本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正 参考（設例等）	34

目 的

1. 本会計基準は、財務諸表における包括利益及びその他の包括利益の表示について定めることを目的とする。当期純利益を構成する項目及びその他の包括利益を構成する項目に関する認識及び測定については、他の会計基準の定めに従う。
2. 財務諸表の表示に関して、本会計基準が既存の他の会計基準と異なる取扱いを定めているものについては、本会計基準の定めが優先する。

会計基準

範 囲

3. 本会計基準は、個別財務諸表及び連結財務諸表（いずれも四半期財務諸表を含む。）における包括利益及びその他の包括利益の表示に適用する。

用語の定義

4. 「包括利益」とは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう。当該企業の純資産に対する持分所有者には、当該企業の株主のほか当該企業の発行する新株予約権の所有者が含まれ、連結財務諸表においては、当該企業の子会社の少数株主も含まれる。
5. 「その他の包括利益」とは、包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分をいう。その他の包括利益は、個別財務諸表においては包括利益と当期純利益との間の差額であり、連結財務諸表においては包括利益と少数株主損益調整前当期純利益との間の差額である。連結財務諸表におけるその他の包括利益には、親会社株主に係る部分と少数株主に係る部分が含まれる。

包括利益の計算

6. 包括利益の計算は、次による。
 - (1) 個別財務諸表においては、当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を計算する。
 - (2) 連結財務諸表においては、少数株主損益調整前当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を計算する。

その他の包括利益の内訳の開示

7. その他の包括利益の内訳項目は、その内容に基づいて、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定等に区分して表示する。持分法を適用する被投資会

社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額は、一括して区分表示する。

8. その他の包括利益の内訳項目は、税効果を控除した後の金額で表示する。ただし、各内訳項目を税効果を控除する前の金額で表示して、それらに関連する税効果の金額を一括して加減する方法で記載することができる。いずれの場合も、その他の包括利益の各内訳項目別の税効果の金額を注記する。
9. 当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分については、包括利益での二重計算を避けるため、その他の包括利益の調整（組替調整）が行われるが、当該組替調整額は、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記する。この注記は、前項による注記と併せて記載することができる。
10. 前2項の注記は、個別財務諸表（連結財務諸表を作成する場合に限る。）及び四半期財務諸表においては、省略することができる。

包括利益を表示する計算書

11. 包括利益を表示する計算書は、次のいずれかの形式による。連結財務諸表においては、包括利益のうち親会社株主に係る金額及び少数株主に係る金額を付記する。
 - (1) 当期純利益を計算する損益計算書と、第6項に従って包括利益を計算する包括利益計算書とで表示する形式（2計算書方式）
 - (2) 当期純利益の計算と第6項に従った包括利益の計算を1つの計算書（「損益及び包括利益計算書」）で表示する形式（1計算書方式）

適用時期等

12. 本会計基準は、平成22年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用する。ただし、当該事業年度の期首から適用することができる。また、平成22年6月30日以後に終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用することができる。
13. 本会計基準の適用初年度においては、その直前の年度における包括利益及びその他の包括利益の内訳項目の金額を注記する。また、四半期財務諸表に本会計基準を最初に適用する年度においては、前年度の対応する四半期会計期間及び期首からの累計期間について、これらの金額を注記する。

結論の背景

経緯

14. これまで我が国の会計基準では、包括利益の表示を定めていなかった。国際的な会計基準において「その他の包括利益」とされてい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定めはなかった。
15. 国際財務報告基準（IFRS）及び米国会計基準においては、包括利益の表示の定めが平成9年（1997年）に設けられており、それ以後、包括利益の表示が行われている。その後、国際会計基準審議会（IASB）で業績報告に関するプロジェクトが開始され、現在は米国財務会計基準審議会（FASB）との共同による財務諸表表示プロジェクトとして進められている。このプロジェクトにおけるIASBとFASBの予備的見解が、平成20年（2008年）10月に、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」として公表されている。
16. 当委員会では、このような国際的な会計基準の動きに対応するため、平成20年4月に財務諸表表示専門委員会を設置して検討を進めてきた。平成21年7月に公表した「財務諸表の表示に関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）の中で、財務諸表の表示に関する現行の国際的な会計基準との差異について、短期的に対応する項目と中長期的に対応する項目とに区分し、包括利益の表示については、当期純利益の表示の維持を前提とした上で、我が国においても導入を短期的に検討するという方向性を示し、各界からの意見を求めた。論点整理に対するコメントの大部分は、この方向性を支持するものであった。これを受けて、当委員会では、財務諸表表示専門委員会において、論点整理に対して寄せられたコメントを分析した上で検討を重ね、本公開草案の公表に至った。

目的

17. 包括利益を表示する目的は、期中に認識された取引及び経済的事象（資本取引を除く。）により生じた純資産の変動を報告することである。包括利益の表示によって提供される情報は、投資家等の利害関係者が企業全体の事業活動について検討するのに役立つことが期待されるとともに、貸借対照表との連携（純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係¹⁾）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、また、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資するものと考えられる。

¹⁾ ある期間における資本の増減（資本取引による増減を除く。）が当該期間の利益と等しくなる関係をいう。

18. 包括利益の表示の導入は、包括利益を企業活動に関する最も重要な指標として位置づけることを意味するものではなく、当期純利益に関する情報と併せて利用することにより、企業活動の成果についての情報の全体的な有用性を高めることを目的とするものである。本会計基準は、当期純利益の計算方法を変更するものではない。

範囲

19. 包括利益の表示の目的は、個別財務諸表にも当てはまるものであるため、本会計基準は個別財務諸表と連結財務諸表の両方に適用するものとしている。

用語の定義

20. 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、「包括利益とは、特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう。」と定義している。当委員会では、これを参考に本会計基準における包括利益の定義を検討した。IFRS では、「所有者の立場としての所有者との取引による資本の変動以外の取引又は事象による一期間における資本の変動」と定義しているが、いずれも資本取引以外による純資産の変動として包括利益を定義するものであり、基本的には同様と考えられる。
21. 本会計基準においては、包括利益を構成する純資産の変動額は、あくまで財務諸表において認識されたものに限られることを明確にするため、「特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額」とした。また、企業の純資産に対する持分所有者には、当該企業の株主、新株予約権の所有者、子会社の少数株主を含むものとした。
22. 「企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分」とは、前述のとおり、資本取引に該当しない部分を意味するが、本会計基準の適用にあたっては、資本取引と損益取引のいずれにも解釈し得る取引については、具体的な会計処理を定めた会計基準に基づいて判断することとなる。例えば、新株予約権の失効による戻入益（企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」第9項及び企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」第38項(2)）や、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じた差額（企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第28項から第30項）については、現行の会計基準を斟酌すれば、持分所有者との直接的な取引によらない部分とされているものと解することとなる。なお、今後の基準設定において会計処理の見直しが行われた場合には、それに基づいて判断することとなる。

包括利益の計算

23. 包括利益の計算は、当期純利益からの調整計算の形で示すこととしている。定義に従

った計算過程とは異なるが、このような表示の方が有用と考えられ、国際的な会計基準においても同様の方式が採られている。

24. 連結財務諸表における包括利益の計算の表示方法としては、次の2つの方法が考えられ、これらを比較検討した。

- (1) 当期純利益に親会社株主に係るその他の包括利益を加減して親会社株主に係る包括利益を計算し、これに少数株主に係る包括利益を加減する方法
- (2) 少数株主損益調整前当期純利益に、その他の包括利益（親会社株主に係る部分と少数株主に係る部分の合計）を加減する方法

25. 前項の(1)の表示方法は、当期純利益の計算との連携がより明確であることや、連結株主資本等変動計算書や連結貸借対照表の数値との関連づけがしやすいといった利点が考えられる。一方、(2)の表示方法は、包括利益の計算構造が明瞭であることや、その他の包括利益の内訳の表示について国際的な会計基準とのコンバージェンスが容易であるといった利点が考えられる。

両者を比較検討した結果、包括利益の表示を導入する目的（第17項参照）との関連性からは、(2)の利点の方がより重要と考えられることから、(2)の表示方法を採用することとした。(1)の表示方法は、その他の包括利益の各内訳項目を親会社株主に係る部分と少数株主に係る部分とに区分するため、(2)の表示方法よりも情報量は多くなるが、その内訳に関する情報は、連結株主資本等変動計算書から入手可能でもあるため、包括利益の計算において表示する必要性は低いと判断した。

その他の包括利益の内訳の開示

26. IFRSでは、その他の包括利益の内訳項目の分析を容易にする観点から、その他の包括利益に関連する税効果及び当期又は過去の期間にその他の包括利益に含められた項目の当期純利益への組替調整額の開示を求めている。本会計基準では、コンバージェンスの観点から同様の開示を求めることとした。ただし、注記によることとし、開示の簡素化及び迅速化の観点を考慮して、個別財務諸表（連結財務諸表を作成している場合に限る。）及び四半期財務諸表（四半期連結財務諸表又は四半期個別財務諸表）においては当該注記を省略することができることとした。

27. 持分法の適用における被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額については、IFRSでは一括して区分表示することを求めていることから、それと同様の表示方法によることとした。当該持分相当額は、被投資会社において税効果を控除した後の金額であるが、被投資会社の税金は連結財務諸表には表示されないため、第8項による税効果の金額の注記の対象には含まれないことに留意する。なお、貸借対照表上の累計額については、従来の取扱いに従い、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定等の各内訳項目に含めて表示することとなる。

包括利益を表示する計算書

28. 包括利益の表示の形式としては、①当期純利益を構成する項目とその他の包括利益を構成する項目を単一の計算書に表示する方法（1 計算書方式）と、②当期純利益を構成する項目を表示する第1の計算書（従来の損益計算書と同じ）と、その他の包括利益の内訳を表示する第2の計算書とに分けて表示する方法（2 計算書方式）が考えられる。
29. 現行のIFRS及び米国会計基準では、1 計算書方式と2 計算書方式をともに認めている。米国会計基準では、このほかに「株主持分変動計算書」に表示する方法も認められている。IFRSでは、平成19年（2007年）のIAS第1号の改訂の際に、1 計算書方式への一本化が検討されたが、当期純利益と包括利益とを明確に区別する2 計算書方式を愛好する関係者が多かったことから、両者の選択を認めることとしている。
30. IASBとFASBが平成20年（2008年）10月に共同で公表したディスカッション・ペーパー（第15項参照）では、1 計算書方式に一本化する提案が示されている。また、両審議会は、金融商品会計基準の見直しに合わせて、1 計算書方式への一本化を財務諸表表示のプロジェクトの他の項目と切り離し、先行して行う方向である。
31. 論点整理に対するコメントでは、当期純利益を重視する観点から、1 計算書方式では包括利益が強調されすぎる可能性がある等の理由で、当期純利益と包括利益が明確に区分される2 計算書方式を支持する意見が多く見られた。一方、当委員会での審議の中では、一覧性、明瞭性、理解可能性等の点で利点があるとして1 計算書方式を支持する意見も示された。
32. 検討の結果、本会計基準では、コメントの中で支持の多かった2 計算書方式とともに、1 計算書方式の選択も認めることとしている。これは、前述のような1 計算書方式の利点に加え、以下の点を考慮したものである。
- (1) 現行の国際的な会計基準では両方式とも認められていること
 - (2) 第30項に述べたIASBとFASBとの検討の方向性を踏まえると、短期的な対応としても1 計算書方式を利用可能とすることがコンバージェンスに資すると考えられること
 - (3) 1 計算書方式でも2 計算書方式でも、包括利益の内訳として表示される内容は同様であるため、選択制にしても比較可能性を著しく損なうものではないと考えられること

適用時期等

33. 本会計基準で求めている情報は、現行の財務諸表からも集計することが可能と考えられる。このため、コンバージェンスの加速化を重視する観点から、準備期間は本会計基準の公表後1年程度で十分と考えられるとともに、適用開始時期を1年経過後の期首からとするよりも年度末からとする方が適切と判断した。さらに、同様の観点から、対応が可能な企業がより早期に適用することも妨げないこととした。

本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正

34. 次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針については、本会計基準及びその他の会計基準等の公表に伴う改正を別途行うことが予定されている。

- ・企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」
- ・企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」

本会計基準により、当委員会が公表した企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告については、(1)から(6)の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

(1) 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」

① 第7項

株主資本以外の各項目は、次の区分とする。

- (1) 個別貸借対照表上、その他の包括利益累計額評価・換算差額等（第8項参照）及び新株予約権に区分する。
- (2) 連結貸借対照表上、その他の包括利益累計額評価・換算差額等（第8項参照）、新株予約権及び少数株主持分に区分する。

なお、連結貸借対照表において、連結子会社の個別貸借対照表上、純資産の部に直接計上されているその他の包括利益累計額評価・換算差額等は、持分比率に基づき親会社持分割合と少数株主持分割合とに按分し、親会社持分割合は当該区分において記載し、少数株主持分割合は少数株主持分に含めて記載する。

② 第8項

その他の包括利益累計額評価・換算差額等には、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額や、為替換算調整勘定等が含まれる。当該その他の包括利益累計額評価・換算差額等は、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益等その内容を示す科目をもって表示する。

なお、当該その他の包括利益累計額評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除した金額を記載することとなる。

③ 第31項

本会計基準の検討においては、第4項及び第7項のように純資産を株主資本と株主資本以外の各項目に並列的に区分するのではなく、株主資本をより強調するように、純資産を株主資本とその他純資産に大きく区分し、その他純資産をさらにその他の包括利益累計額評価・換算差額等、新株予約権及び少数株主持分に区

分するという考え方も示された。しかし、株主資本以外の各項目をその他純資産として一括りにする意義は薄いと考え、本会計基準では採用していない。

また、純資産の部の区分においては、財務分析における重要な指標である ROE（株主資本利益率又は自己資本利益率）の計算上、従来から、資本の部の合計額を分母として用いることが多く、また、この分母を株主資本と呼ぶことも多いため、株主資本、その他の包括利益累計額評価・換算差額等及び新株予約権を括った小計を示すべきではないかという指摘がある。しかしながら、ROE のみならず、自己資本比率や他の財務指標については、本来、利用目的に応じて用いられるべきものと考えられ、本会計基準の適用によっても、従来と同じ情報は示されており、これまでと同様の方法による ROE などの財務指標の算定が困難になるわけではないと考えられる。このため、本会計基準では、企業の財政状態及び経営成績を示す上で、株主資本、その他の包括利益累計額評価・換算差額等及び新株予約権を一括りとして意味をもたせることが必ずしも適当ではないと考え、これらを含むことはしていない。

④ 第32項

また、連結貸借対照表上、少数株主持分には、これまでと同様に連結子会社におけるその他の包括利益累計額評価・換算差額等の少数株主持分割合が含められる（第7項(2)なお書き参照）。さらに、少数株主持分を純資産の部に記載することとしても、連結財務諸表の作成については、従来どおり、親会社の株主に帰属するもののみを連結貸借対照表における株主資本に反映させる親会社説の考え方によることに留意する必要がある。

⑤ 第33項

本会計基準では、その他の包括利益累計額評価・換算差額等は、払込資本ではなく、かつ、未だ当期純利益に含められていないことから、株主資本とは区別し、株主資本以外の項目としている（第7項及び第8項参照）。

~~なお、その他の有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定などは、国際的な会計基準において、「その他包括利益累積額」として区分されている。本会計基準の検討においては、国際的な調和を図る観点などから、このような表記を用いてはどうかという考え方も示されたが、包括利益が開示されていない中で「その他包括利益累積額」という表記は適当ではないため、本会計基準では、その主な内容を示すよう「評価・換算差額等」として表記することとした。~~

また、平成17年会計基準の公開草案に対するコメントの中には、その他の包括利益累計額評価・換算差額等の各項目は株主資本に含める方が妥当ではないかという意見があった。これは、その他の有価証券評価差額金や為替換算調整勘定などが、従来の会計基準において資本の部に直接計上されていたことなどの理由によるものと考えられる。しかしながら、一般的に、資本取引を除く資本の変動と利

益が一致するという関係は、会計情報の信頼性を高め、企業評価に役立つものと考えられている。本会計基準では、当期純利益が資本取引を除く株主資本の変動をもたらすという関係を重視し、その他の包括利益累計額評価・換算差額等を株主資本とは区別することとした。

(2) 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」

① 第18項

売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券（以下「その他有価証券」という。）は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗い替え方式に基づき、次のいずれかの方法により処理する。

(1) 評価差額の合計額をその他の包括利益とし、純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する。

(2) 時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額はその他の包括利益とし、純資産の部のその他の包括利益累計額に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額は当期の損失として処理する。

なお、その他の包括利益及び純資産の部のその他の包括利益累計額に計上されるその他有価証券の評価差額については、税効果会計を適用しなければならない。

② 第32項

ヘッジ会計は、原則として、時価評価されているヘッジ手段に係る損益又は評価差額をその他の包括利益とし、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで純資産の部のその他の包括利益累計額において繰り延べる方法による。

ただし、ヘッジ対象である資産又は負債に係る相場変動等を損益に反映させることにより、その損益とヘッジ手段に係る損益とを同一の会計期間に認識することもできる。

なお、その他の包括利益及び純資産の部のその他の包括利益累計額に計上されるヘッジ手段に係る損益又は評価差額については、税効果会計を適用しなければならない。

(3) 企業会計基準第14号「退職給付に係る会計基準」の一部改正（その2）」

第15項

前項の引当計上の議論に関連しては、退職給付に係る債務に限らず、そもそも将来の負担となる支出の可能性が高い事象がある場合には負債を計上すべきという意見もある。しかしながら、仮にそのような事象について貸借対照表上、支払予定額や決済価額（又はその現在価値）を反映させるように負債計上するとしても、当該負債計上の相手勘定として資産や純資産（評価・換算差額等その他の包括利益累計額）が計上されることも考えられ、その全額が当期の費用又は損失と

して計上されるとは限らない。このような論点は、今日の企業会計上、広く議論されており、今後、我が国においても国際的な議論の動向に留意しつつ検討をしていくことが考えられる。

(4) 企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」

① 第2項

本適用指針を適用する範囲は、純資産会計基準における範囲と同様とする。また、本適用指針では、次の項目についても取り扱っている。

(1) 「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）の適用指針の一部として、その他の包括利益累計額評価・換算差額等に関する税効果会計の適用

② 第3項

純資産の部の表示は、次の例による。

(個別貸借対照表)

(連結貸借対照表)

II その他の包括利益累計額評価・換算差額等

- 1 その他有価証券評価差額金
- 2 繰延ヘッジ損益
- 3 土地再評価差額金

II その他の包括利益累計額評価・換算差額等

- 1 その他有価証券評価差額金
- 2 繰延ヘッジ損益
- 3 土地再評価差額金
- 4 為替換算調整勘定

その他の包括利益累計額評価・換算差額等合計 その他の包括利益累計額評価・換算差額等合計

③ 第4項

純資産の部に直接計上されるその他の包括利益累計額評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除して計上することとなる（純資産会計基準第8項なお書き参照）。税効果会計の具体的な適用については次による。

(1) 法人税等について税率の変更があったこと等により、その他の包括利益累計額評価・換算差額等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を修正した場合には、修正差額を当該その他の包括利益評価・換算差額等に加減して処理する（この点については、税効果会計基準 注解（注7）を参照のこと）。

(2) 繰延税金資産の回収可能性を見直した結果、その他の包括利益累計額評価・換算差額等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を修正した場合には、修正差額を当該その他の包括利益評価・換算差額等に加減して処理する（この点については、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第10号「個別財務諸

表における税効果会計に関する実務指針」（以下「税効果実務指針」という。）
第23項ただし書きを参照のこと）。

④ 第5項

(2) 子会社の個別貸借対照表上の純資産の部におけるその他の包括利益累計額
評価・換算差額等〔設例1〕

⑤ 第7項

(1) 親会社による株式の取得時における株主資本及びその他の包括利益累計額
評価・換算差額等に属する項目、並びに子会社の資産及び負債の評価差額につ
いては、株式取得時の為替相場による円換算額を付する。具体的には、全面時
価評価法により、支配獲得時の為替相場により換算する。

(2) 親会社による株式の取得後に生じた株主資本に属する項目については、当該
項目の発生時の為替相場による円換算額を付する。

また、親会社による株式の取得後に生じたその他の包括利益累計額評価・換
算差額等に属する項目については、決算時の為替相場による円換算額を付する。

⑥ 第12項

従来から資本の部に計上されている土地再評価差額金は、継続的に評価替えさ
れず、また、売却等を行った際に損益計算書を經由せず当期末処分利益に繰り入
れられている。これは、その他有価証券評価差額金などの会計処理とは異なるが、
時限立法である土地の再評価に関する法律に基づく臨時的かつ例外的な会計処理
であり、土地再評価差額金は、土地の再評価により生じ、税効果を調整した評価
差額であることから、純資産の部において、その他の包括利益累計額評価・換算
差額等に表示する。

⑦ 第13項

純資産会計基準では、貸借対照表の純資産の部の表示を定めることを目的とし
ており、表記上、これまでの資本の部を純資産の部に代え、新株予約権や少数株
主持分を当該純資産の部に記載することとした。また、純資産の部においては、
その他の包括利益累計額評価・換算差額等を区分し、これには繰延ヘッジ損益も
含まれることとされた。しかし、表示を除く会計処理については、既存の会計基
準と異なる定めはしていない（純資産会計基準第1項及び第26項参照）。

(3) その他の包括利益累計額評価・換算差額等－繰延ヘッジ損益

⑧ 第14項

その他の包括利益累計額評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金
資産又は繰延税金負債を控除して計上することとなるため、本適用指針では、具
体的な税効果会計の適用について整理している（第4項参照）。

⑨ 第16項

純資産の部に直接計上されるその他の包括利益累計額評価・換算差額等については、課税所得の計算に含まれていない場合、税効果会計基準 第二 二 3 ただし書きに準じて、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除して計上することとなる（第4項参照）。

⑩ 第20項

連結会計基準第18項において、連結貸借対照表は、親会社及び子会社の個別貸借対照表における資産、負債及び資本の金額を基礎とし、子会社の資産及び負債の評価、親会社及び連結される子会社相互間の投資と資本及び債権と債務の相殺消去等の処理を行って作成するとされている。純資産会計基準では、貸借対照表の表記上、これまでの資本の部を純資産の部に代え、新株予約権や少数株主持分、繰延ヘッジ損益を当該純資産の部に記載することとしたが、表示を除く会計処理については、従来とは異なる定めはしていない。このため、本適用指針でも、資本連結において相殺消去の対象となる子会社の資本は、従来どおり、子会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本及びその他の包括利益累計額評価・換算差額等を基礎とし、子会社の資産及び負債の評価差額を加減した額となるものとしている（第5項参照）。

⑪ 第22項

子会社の貸借対照表上、純資産の部に直接計上されているその他の包括利益累計額評価・換算差額等は、従来どおり、資本連結において子会社の資本に含まれ（第5項(2)参照）、親会社の投資との相殺消去及び少数株主持分への振替によって消去されることとなる。したがって、連結子会社におけるその他の包括利益累計額評価・換算差額等は、従来どおり、原則として、持分比率により親会社持分額と少数株主持分額とに按分される。

なお、子会社における当該その他の包括利益累計額評価・換算差額等は、純資産会計基準において、報告主体の所有者に帰属するものではなく株主資本には含めないこととしていることから、子会社の所有者である親会社及び少数株主による投資に対応しないのではないかという見方がある。しかし、純資産会計基準では、表示を除く会計処理については、従来とは異なる定めはせず、連結貸借対照表上、連結子会社におけるその他の包括利益累計額評価・換算差額等の少数株主持分割合は少数株主持分に含めるものとしている（純資産会計基準第7項なお書き参照）ため、本適用指針では、これまでと同様に、資本連結においては子会社の資本に該当するものとしている。

⑫ 第24項

持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表について、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行うものとする（持分法会計基準第8項）とされている。このため、被投資会社の資本は、第5項に準じ、被投資会社の貸借対照表

上の純資産の部における株主資本及びその他の包括利益累計額評価・換算差額等を基礎とし、被投資会社の資産及び負債の評価差額を加減した額（ただし、それぞれ税効果会計適用後）となる（第6項参照）。

⑬ 第26項

在外子会社の財務諸表の換算について、外貨基準では、資産及び負債は決算時の為替相場により円換算し、親会社による株式の取得時における資本に属する項目は株式取得時の為替相場により円換算するものとしている。ここでいう資本に属する項目とは、連結財務諸表の作成にあたり資本連結等の対象となる項目と考えられる。このため、親会社による株式の取得時における資本に属する項目は、これまでと実質的に同じ範囲となるように、在外子会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本及びその他の包括利益累計額評価・換算差額等に属する項目、並びに在外子会社の資産及び負債の評価差額とすることが適当と考えられる（第7項(1)参照）。

⑭ 第27項

また、外貨基準では、親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目は発生時の為替相場により円換算するものとしている。ここでいう親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目は、これまでと実質的に同じ範囲となるように、在外子会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本及びその他の包括利益累計額評価・換算差額等に属する項目とすることが適当と考えられる（第7項(2)参照）。

この際、例えば、その他有価証券評価差額金のようなその他の包括利益累計額評価・換算差額等に属する項目については、基本的に決算時において洗い替えられるため、本適用指針では、外貨基準にいう当該項目の発生時の為替相場は、決算時の為替相場が該当するものと考え、その旨を示すこととした（第7項(2)また書き参照）。

(5) 実務対応報告第26号「債券の保有目的区分の変更に関する当面の取扱い」

① 第7項

この保有目的区分の変更に関しては、追加情報として、次の注記を行うことが適当である（(4)及び(5)については、該当する有価証券の期末残高がある場合には、保有目的区分を変更した事業年度のみならず、その後の事業年度においても注記する。）。

- (1) 保有目的区分を変更した有価証券の概要（当該有価証券の内容や振替時の時価など）
- (2) 保有目的区分を変更した日と理由（その前提となった稀な場合と判断するに至った概況を含む。）
- (3) 保有目的区分を変更した有価証券に関して計上された当期の時価評価損益の額
- (4) 保有目的区分を変更した有価証券の期末の貸借対照表計上額
- (5) 保有目的区分を変更した有価証券が引き続き売買目的有価証券であったものとしたときの当期の損益及びその他の包括利益累計額評価・換算差額等への影響額

② 第11項

この保有目的区分の変更に関しては、追加情報として、次の注記を行うことが適当である（（4）及び（5）については、該当する有価証券の期末残高がある場合には、保有目的区分を変更した事業年度のみならず、その後の事業年度においても注記する。）。

- (1) 保有目的区分を変更した有価証券の概要（当該有価証券の内容や振替時の時価など）
- (2) 保有目的区分を変更した日と理由（その前提となった稀な場合と判断するに至った概況を含む。）
- (3) 保有目的区分を変更した有価証券に関して計上された当期の時価評価損益の額
- (4) 保有目的区分を変更した有価証券の期末の時価と貸借対照表計上額
- (5) 保有目的区分を変更した有価証券が引き続き売買目的有価証券であったものとしたときの当期の損益及びその他の包括利益累計額評価・換算差額等への影響額

(6) 企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」

① 第59項

純資産会計基準により純資産の部の評価・換算差額等に区分さに含まれることとなったその他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定などの項目は、これまで1株当たり純資産額の算定上、株主資本の項目とともに普通株式に係る期末の純資産額に含めていたことから、改正適用指針でも、従来と同様に、普通株式に係る期末の純資産額に含めることとした。

また、純資産会計基準において、これまで資産又は負債とされてきた繰延ヘッジ損益は評価・換算差額等に区分さ純資産の部に含まれることとされている。繰

延ヘッジ損益には、ヘッジ対象の相場変動を相殺するものも含まれるが、その性格等にかかわらず、改正適用指針では1株当たり純資産額の算定上、評価・換算差額等の項目として、普通株式に係る期末の純資産額に含めることとした。

② 第60項

普通株式よりも配当請求権又は残余財産分配請求権が優先的な株式に係る金額は、当該株式の払込金額（第35項(3)参照）及び優先配当額（第35項(4)参照）以外に、本来、留保利益や評価・換算差額等その他の包括利益累計額の一部も該当する。しかしながら、通常、留保利益や評価・換算差額等その他の包括利益累計額のうち優先的な株式に係る金額を算定することは困難であるため、定められた方法により優先的な株式に係る金額を算定することができない限り、留保利益や評価・換算差額等その他の包括利益累計額の一部を期末の純資産額から控除する必要はないと考えられる。

参考（設例等）

以下の設例等は、本会計基準で示された内容についての理解を深めるために参考として示されたものであり、前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なることに留意する必要がある。（以下、設例等の単位は百万円とする。）

〔設例1〕親会社及び子会社がその他有価証券の一部を売却した場合

1. 前提条件

- (1) P社はX0年3月31日にS1社株式の70%を取得し、S1社を連結子会社とした。
- (2) P社及びS1社の法定実効税率は40%である。
- (3) P社はX1年3月期において保有しているその他有価証券の一部を売却し、投資有価証券売却益100百万円を計上している。なお、P社が保有するその他有価証券残高の増減明細及び評価損益の増減は次のとおりである。

	X0/3/31	売却による振替	当期発生額	X1/3/31
取得原価	11,000	△1,000	—	10,000
時価	12,500	△1,100	600	12,000
評価損益	1,500	△100	600	2,000
税効果額	600	△40	240	800
税効果調整後評価損益	900	△60	360	1,200

- (4) S1社はX1年3月期において保有しているその他有価証券の一部を売却し、投資有価証券売却益50百万円を計上している。なお、P社がS1社を子会社としたとき（X0年3月31日）の時価と簿価は一致しており、S1社が保有するその他有価証券残高の増減明細及び評価損益の増減は次のとおりである。

	X0/3/31	売却による振替	当期発生額	X1/3/31
取得原価	5,000	△500	—	4,500
時価	5,000	△550	△200	4,250
評価損益	0	△50	△200	△250
税効果額	0	△20	△80	△100
税効果調整後評価損益	0	△30	△120	△150
うち親会社持分(70%)	0	△21	△84	△105

- (5) なお、(3)におけるX1/3/31の税効果調整後評価損益1,200と(4)におけるX1/3/31の税効果調整後評価損益の親会社持分(70%)△105の合計1,095が、X1/3/31の連結貸借対照表のその他の包括利益累計額となる。また、(3)と(4)の売却による振替及び当

期発生額の税効果調整後評価損益の合計 150(=△60+360+△30+△120)が、連結包括利益計算書上、その他の包括利益（その他有価証券評価差額金）となる。

(6) P社の貸借対照表（連結及び個別）、損益計算書（連結及び個別）、連結株主資本等変動計算書、株主資本以外の項目の当期変動額の内訳の抜粋は次のとおりである。なお、繰延ヘッジ損益はP社において当期発生したもののみである。

① 貸借対照表（抜粋）	連結		個別	
	X0/3/31	X1/3/31	X0/3/31	X1/3/31
I 株主資本				
1 資本金	11,000	11,000	11,000	11,000
2 利益剰余金	5,000	6,560	5,000	6,100
II その他の包括利益累計額				
1 その他有価証券評価差額金	900	1,095	900	1,200
2 繰延ヘッジ損益		60		60
III 少数株主持分	1,980	2,235		

② 損益計算書（抜粋）	連結	個別
	X0/4/1 から X1/3/31	X0/4/1 から X1/3/31
売上高	40,000	32,000
税金等調整前当期純利益	4,560	3,600
法人税等	1,700	1,500
少数株主損益調整前当期純利益	2,860	—
少数株主利益	300	—
当期純利益	2,560	2,100

③ 連結株主資本等変動計算書（抜粋）

	株主資本		その他の包括利益累計額		少数株主持分
	資本金	利益剰余金	その他有価証券評価差額金	繰延ヘッジ損益	
当期首残高	11,000	5,000	900	—	1,980
剰余金の配当		△1,000			
当期純利益		2,560			
株主資本以外の項目の当期変動額（純額）			195 (*1)	60	255
当期末残高	11,000	6,560	1,095	60	2,235

(*1) 親会社株主に帰属する部分（④参照）

④ 株主資本以外の項目の当期変動額の内訳（繰延ヘッジ損益は省略）

	売却振替		当期発生		少数株 主利益	合計
	(P社)	(S1社)	(P社)	(S1社)		
その他有価証券評価差額金	△60	△21	360	△84		195
少数株主持分		△9		△36	300	255

2. 包括利益計算書（連結及び個別）の作成

ここでは、2 計算書方式により包括利益計算書（連結及び個別）を作成する場合の例を示している。なお、その他の包括利益の内訳項目は税効果調整後の金額で表示する場合の例である。

包括利益計算書（連結及び個別）を作成する場合の例

連結（X0/4/1からX1/3/31）		個別（X0/4/1からX1/3/31）	
少数株主損益調整前当期純利益	2,860	当期純利益	2,100
その他の包括利益：		その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	150	その他有価証券評価差額金	300
繰延ヘッジ損益	60	繰延ヘッジ損益	60
その他の包括利益合計	210	その他の包括利益合計	360
包括利益	3,070	包括利益	2,460

(内訳)

親会社株主に係る包括利益	2,815	(*2)
少数株主に係る包括利益	255	

(*2) 当期純利益 2,560 と連結株主資本等変動計算書のその他有価証券評価差額金及び繰延ヘッジ損益の当期変動額 255(=195+60)との合計

3. その他の包括利益の内訳の注記例（連結）

ここでは、組替調整額と税効果を別個に開示する場合の例を示している。

(1) 組替調整額の開示（連結）

その他有価証券評価差額金：

当期発生額	400	(*3)	
組替調整額	△150	(*4)	250
<hr/>			
繰延ヘッジ損益：			
当期発生額	100		100
税効果調整前合計			350
税効果額			△140
その他の包括利益合計			210
<hr/>			

(*3) $400=600+\triangle 200$

(*4) $\triangle 150=\triangle 100+\triangle 50$

(2) 税効果の開示（連結）

	税効果 調整前	税効果 額	税効果 調整後
<hr/>			
その他有価証券評価差額金	250	△100	150
繰延ヘッジ損益	100	△40	60
その他の包括利益合計	350	△140	210
<hr/>			

〔設例 2〕 連結上、持分法適用関連会社に対して投資を有している場合

1. 前提条件

(1) [設例 1] の前提条件に加えて、P 社は S2 社株式の 20% を保有しており、S2 社を関連会社として持分法を適用していたとする。持分法適用後、S2 社は、その他有価証券を取得しており、その他有価証券評価差額金（税効果調整後）として X0 年 3 月 31 日に 800 百万円、X1 年 3 月 31 日に 1,100 百万円が計上されており、X1 年 3 月期の期中に売却取引はなかった。

(2) P 社の連結貸借対照表、連結損益計算書及び連結株主資本等変動計算書の抜粋は次のとおりである。

① 連結貸借対照表（抜粋）	X0/3/31	X1/3/31
I 株主資本		
1 資本金	11,000	11,000
2 利益剰余金	5,000	6,560
II その他の包括利益累計額		
1 その他有価証券評価差額金	1,060 (*1)	1,315 (*2)
2 繰延ヘッジ損益		60
III 少数株主持分	1,980	2,235

(*1) S2 社株式について持分法を適用しているため、[設例 1] の 900 と持分法により計上された 160 (=800×20%) との合計になる。

(*2) (*1) と同様に、[設例 1] の 1,095 と持分法により計上された 220 (=1,100×20%) との合計になる。このため、その他の包括利益は、[設例 1] と比べて 60 (=220-160) 増加することになり、持分法適用会社に対する持分相当額として連結損益及び包括利益計算書に区分表示されることになる。

② 連結損益計算書（抜粋）	X0/4/1 から X1/3/31
売上高	40,000

税金等調整前当期純利益	4,560
法人税等	1,700
少数株主損益調整前当期純利益	2,860
少数株主利益	300
当期純利益	2,560

③ 連結株主資本等変動計算書（抜粋）

	株主資本		その他の包括利益累計額		少数株主 持分
	資本金	利益剰余金	その他有価証券 評価差額金	繰延ヘッジ 損益	
当期首残高	11,000	5,000	1,060	-	1,980
剰余金の配当		△1,000			
当期純利益		2,560			
株主資本以外の項目 の当期変動額（純額）			255 (*3)	60	255
当期末残高	11,000	6,560	1,315	60	2,235

(*3) 255=195（設例1参照）+60（持分法適用会社に係る部分）

2. 連結損益及び包括利益計算書の作成

ここでは、1 計算書方式により連結損益及び包括利益計算書を作成する場合の例を示している。なお、その他の包括利益の内訳項目は持分法適用会社に対する持分相当額を除き、税効果を控除する前の金額で表示する場合の例である。

連結損益及び包括利益計算書を作成する場合の例

売上高	40,000

税金等調整前当期純利益	4,560
法人税等	1,700
少数株主損益調整前当期純利益	2,860
少数株主利益（控除）	300
当期純利益	2,560
少数株主利益（加算）	300
少数株主損益調整前当期純利益	2,860
その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	250
繰延ヘッジ損益	100
持分法適用会社に対する持分相当額	60
その他の包括利益に係る税効果額	△140
その他の包括利益合計	270
包括利益	3,130

(内訳)

親会社株主に係る包括利益	2,875	(*3)
少数株主に係る包括利益	255	

(*3) 当期純利益 2,560 と連結株主資本等変動計算書のその他有価証券評価差額金及び繰延ヘッジ損益の当期変動額 315(=255+60)との合計

3. その他の包括利益の内訳の注記例（連結）

ここでは、組替調整額と税効果を併せて開示する場合の例を示している。

その他有価証券評価差額金：

当期発生額	400
組替調整額	△150
税効果調整前	250
税効果額	△100
その他有価証券評価差額金	150

繰延ヘッジ損益：

当期発生額	100
税効果額	△40
繰延ヘッジ損益	60

持分法適用会社に対する持分相当額：

当期発生額	60
その他の包括利益合計	270

包括利益の表示例

(1) 個別財務諸表

【2 計算書方式】

<損益計算書>

売上高	8,000

当期純利益	<u>1,000</u>

<包括利益計算書>

当期純利益	1,000
その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	150
繰延ヘッジ損益	50
その他の包括利益合計	<u>200</u>
包括利益	<u>1,200</u>

【1 計算書方式】

<損益及び包括利益計算書>

売上高	8,000

当期純利益	<u>1,000</u>

その他の包括利益：

その他有価証券評価差額金	150
繰延ヘッジ損益	50
その他の包括利益合計	<u>200</u>
包括利益	<u>1,200</u>

(2) 連結財務諸表

【2 計算書方式】		【1 計算書方式】	
＜連結損益計算書＞		＜連結損益及び包括利益計算書＞	
売上高	10,000	売上高	10,000
-----		-----	
税金等調整前当期純利益	2,200	税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900	法人税等	900
少数株主損益調整前当期純利益	1,300	少数株主損益調整前当期純利益	1,300
少数株主利益	300	少数株主利益（控除）	300
当期純利益	1,000	当期純利益	1,000
＜連結包括利益計算書＞		少数株主利益（加算）	300
少数株主損益調整前当期純利益	1,300	少数株主損益調整前当期純利益	1,300
その他の包括利益：		その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	530	その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300	繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	△180	為替換算調整勘定	△180
持分法適用による持分相当額	50	持分法適用による持分相当額	50
その他の包括利益合計	700	その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000	包括利益	2,000
(内訳)		(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	1,600	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	少数株主に係る包括利益	400

以 上