

2010年5月

公開草案 ED/2010/5

# その他の包括利益の項目の表示

IAS第1号の修正案

コメント期限2010年9月30日

ASBJ

FASF



International  
Accounting Standards  
Committee Foundation®

**公開草案**

**その他の包括利益の項目の表示**

**(IAS第1号の修正案)**

*コメント募集期限：2010年9月30日*

**ED/2010/5**

This exposure draft *Presentation of Items of Other Comprehensive Income* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued as an International Financial Reporting Standard (IFRS). Comments on the draft IFRS and its accompanying documents should be submitted in writing so as to be received by **30 September 2010**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2010 IASCF®

All rights reserved. Copies of the draft IFRS and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intraorganisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The Japanese translation is copyright of the IASCF.



International  
Accounting Standards  
Committee Foundation®

The IASB logo/the IASCF logo/'Hexagon Device', the IASC Foundation Education logo, 'IASC Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASCF.

**Additional copies of this publication in English may be obtained from:**

**IASC Foundation Publications Department,**

**1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749**

**Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

**公開草案**

**その他の包括利益の項目の表示**

**(IAS第1号の修正案)**

*コメント募集期限：2010年9月30日*

**ED/2010/5**

本公開草案「その他の包括利益の項目の表示」は、コメントを求めることを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) によって公表されたものである。本公開草案及び結論の根拠に対するコメントは、**2010年9月30日**までに届くよう、文書で提出されなければならない。回答者は、IASB のウェブサイト ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)) に、「コメントの募集」のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は回答者が守秘を要求しない限り、公開の記録として取り扱われる。しかしながら、そのような要求は商業的な守秘事項などの正当な理由がない限り、通常は認められない。

IASB、国際会計基準委員会財団 (IASCF)、著者及び出版社は、本出版物の内容を信頼して行為を行う、或いは行為を控える人に対して生じる損失については、たとえそれが過失などによるものであっても、当該損失に責任を負うものではない。

コピーライト © 2010 IASCF®

すべての権利は保護されている。本提案草案及び付属文書のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IASCF の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限り、IASB へ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本出版物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法 (現在知られているものも今後発明されるものも) であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IASCF による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本出版物に含まれている IASB の本公開草案及び結論の根拠の日本語訳は、IASCF の著作物である。日本語訳は、IASCF が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。



International  
Accounting Standards  
Committee Foundation®

IASB 及び IASCF のロゴである 'Hexagon Device'、IASCF 財団教育ロゴである 'IASCF Foundation'、'eIFRS'、'IAS'、'IASB'、'IAS'、'IASCF'、'IASs'、'IFRIC'、'IFRS'、'IFRSs'、'国際会計基準'、'国際財務報告基準' 及び 'SIC' は IASCF の商標である。

**本出版物の追加のコピーは、IASCF 財団から入手できる。**

**Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749**

**Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

## 目 次

はじめに

コメントのお願い

## その他の包括利益の項目の表示（IAS 第 1 号の修正案）

IAS 第 1 号の修正

付 録

他の IFRS の修正

IAS 第 1 号に関する適用ガイダンスの修正

審議会による「その他の包括利益の項目の表示」の承認

結論の根拠

## はじめに

国際会計基準審議会は、その他の包括利益（OCI）の項目の表示を改善するためのIAS第1号「財務諸表の表示」の修正案の公開草案を公表した。当審議会は、2008年10月に公表し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」に対するコメントを検討して本提案を開発した。当審議会の目的は、純損益及びその他の包括利益の項目の表示についての的を絞った改善を2010年末までに行うことである。

IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）は、提案されている修正について共同で作業している。しかし、両審議会は修正案を別々に公表する。これらの提案により、FASBは、IASBが2007年に削除したOCIの表示方法に関する選択肢を削除する。

IASBは、包括利益計算書の表題をIFRS及び他の公表物で言及する際には「純損益及びその他の包括利益計算書」に変更することも提案している。IAS第1号はすでに他の表題を使用することを企業に認めており、その弾力的取扱いを維持する。

## その他の包括利益の項目の表示

現在、企業には1つの包括利益計算書を表示するか、純損益とその他の包括利益についての2つの分離した計算書を表示するかを選択肢がある。本公開草案は、2つの区分された部（純損益及びその他の包括利益の項目）を含んだ純損益及びその他の包括利益計算書の作成を求めることを提案している。

本公開草案は、OCIの表示についての新たなアプローチも提案している。他のプロジェクトでの最近の決定により、より多くの項目がOCIで表示されるようになる。IFRS第9号とIAS第19号修正案により、OCIに表示される新たな項目が導入された。金融商品プロジェクトの残りのフェーズでも、OCIに表示される項目が追加となる可能性がある。

当審議会は、純損益に認識されることのない項目を、その後の振替（リサイクリング）の可能性のある項目と区別して表示することを求めることを提案している。

これらの提案は、企業の財務諸表の利用者が、所有者によるもの以外の資本のすべての変動を理解しやすくなるように設計している。また、利用者がOCIに表示されている個々の収益及び費用項目の目的適合性を評価し、一部のOCI項目が純損益に与える可能性のある影響を評価するのに役立つことも意図している。

当審議会は、業績の測定値としての純損益を廃止する予定はない。純損益は、引き続き明確に表示され、1株当たり利益の計算に必要とされる出発点であり続ける。

## 次のステップ

当審議会は、本提案について受け取るコメントを検討して、IAS 第 1 号の修正を進めるかどうか、またどのように進めるかを決定する。



## コメントのお願い

---

当審議会は、本公開草案のすべての点、特に以下の各項に示した質問に対するコメントを求めている。コメント提出者は質問のすべてに回答する必要はない。コメントは次のようなものであれば最も有用である。

- (a) 示した質問に回答している。
- (b) コメントが関係する具体的な項を明示している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 当審議会が考慮すべき代替案を説明している。

当審議会は、本公開草案で扱っていない IAS 第 1 号の側面についてのコメントはもとめていない。

コメントは、文書で 2010 年 9 月 30 日までに到着するように提出されたい。

各項への参照

## 純損益及びその他の包括利益計算書

---

### 質問 1

第 10 項, BC21 項

当審議会は、包括利益計算書の表題を、IFRS 及び他の公表文書で言及する際には、「純損益及びその他の包括利益計算書」に変更することを提案している。これに同意するか。同意する理由又は同意しない理由は何か。どのような代替案を提案するか。

### 質問 2

第 12 項, 第 81 項,  
BC17 項から BC19  
項

本提案は、純損益及びその他の包括利益計算書を 2 つの部（純損益及びその他の包括利益の項目）で表示することを企業に求めることとなる。当審議会は、これにより表示の首尾一貫性が高まり、財務諸表の比較可能性が高まると考えている。これに同意するか。同意する理由又は同意しない理由は何か。どのような代替案を提案するか。

## その他の包括利益の項目の表示

---

### 質問 3

第 82A 項, BC25 項  
から BC26 項

本公開草案は、その他の包括利益（OCI）の項目のうち、その後の期間で認識の中止の際に純損益に振り替えられる（リサイクルされる）ものを、純損益に振り替えられることのない OCI の項目と区別して表示することを企業に求めることを提案している。このアプローチを支持するか。支持する理由又は支持しない理由は何か。どのような代替案を提案するか、またその理由は何か。

### 質問 4

第 91 項, BC27 項か  
ら BC29 項

本公開草案は、OCI に表示される項目に係る法人所得税を、その後において純損益に振り替えられる可能性のある項目と、その後において純損益に振り替えられることのない項目とに配分することを企業に求めることも提案している（OCI の項目を税引前で表示する場合）。この提案を支持するか。支持する理由又は支持しない理由は何か。どのような代替案を提案するか、またその理由は何か。

## ベネフィットとコスト

---

### 質問 5

BC32 項から BC36  
項

当審議会の評価では、

- (a) 本提案の主な便益は次のとおりである。
  - (i) 所有者以外に係る資本の変動を同一の計算書に表示する。
  - (ii) 現在の IAS 第 1 号にある選択肢を除去することにより、比較可能性を改善する。
  - (iii) 純損益とその他の包括利益の項目との間の明確な区分を維持する。
  - (iv) OCI に表示される項目を、その後において純損益に振り替えられる可能性のあるものと、その後において純損益に振り替えられないものとの分類することを求めることにより、それらの項目の明瞭性を改善する。
- (b) 本提案のコストは最小限のはずである。現行の IAS 第 1 号を適用する際に、本修正案を適用するのに必要な情報を企業は持っていないからである。

当審議会の評価に同意するか。同意する理由又は同意しない理由は何か。

## その他のコメント

---

### 質問 6

本提案について他に何かコメントがあるか。

## IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正〔案〕

第 7 項を修正する（新しいテキストには下線を付している。）

注記には、財政状態計算書、純損益又はその他の包括利益計算書、……に表示される以外の情報が表示される。…

第 12 項を削除する。第 10 項、第 81 項及び第 82 項の上の表題並びに第 81 項、第 82 項及び第 83 項を修正する（新しいテキストには下線、削除されたテキストには取消線を付している）。第 82A 項及び第 82B 項を追加し、第 84 項を削除する。

## 完全な1組の財務諸表

10 完全な1組の財務諸表は次の計算書で構成される。

……

(b) その会計期間の純損益及びその他の包括利益計算書

……

企業は、計算書に本基準で使用している以外の名称を使用できる。例えば、「純損益及びその他の包括利益計算書」の代わりに「包括利益計算書」を用いてもよい。

12 〔削除〕 第 81 項で認められているように、企業は純損益の内訳項目を単一の包括利益計算書の一部として表示することも、分離した損益計算書で表示することもできる。~~損益計算書が表示される場合には、損益計算書は完全な1組の財務諸表の一部を構成し、包括利益計算書の直前に表示されなければならない。~~

純損益及びその他の包括利益計算書

~~81 企業は、以下により、ある期間に認識された収益及び費用のすべての項目を表示しなければならない。~~

~~(a) 単一の包括利益計算書~~

~~(b) 2つの計算書。すなわち、純損益の内訳項目を表示する第1の計算書（分離した損益計算書）と純損益から開始し、その他の包括利益の内訳項目を表示する第2の計算書（包括利益計算書）~~

81 純損益及びその他の包括利益計算書は、次の2つの部で表示しなければならない。

(a) 純損益

(b) その他の包括利益

## 純損益及びその他の包括利益計算書に表示すべき情報

82 最低限、純損益及びその他の包括利益計算書の純損益の部には、当期に係る次の金額を表す科目を含めなければならない。

(a) 収益

(aa) 償却原価で測定される金融資産の認識の中止により生じる利得及び損失

(b) 金融費用

(c) 持分法で会計処理されている関連会社及びジョイント・ベンチャーの純損益に対する持分

(ca) 金融資産が公正価値で測定されるように分類変更された場合に、従前の帳簿価額と分類変更日（IFRS 第9号で定義）時点の公正価値との間の差額から生じる利得又は損失

(d) 税金費用

~~(e) 次の単純合算額~~

~~(i) 非継続事業の税引後損益~~

~~(ii) 非継続事業を構成する資産又は処分グループについて、売却費用又は処分費用を差し引いた公正価値での測定によって認識された利得又は損失の税引後金額~~

~~(e) 非継続事業の合計に係る単一の金額（IFRS 第5号参照）~~

(f) 純損益

~~(g)–(i) [削除]~~

~~(g) 性質により分類されたその他の包括利益の各構成要素（(h)の金額を除く）~~

~~(h) 持分法で会計処理されている関連会社及びジョイント・ベンチャーのその他の包括利益の持分~~

(i) 包括利益合計

82A 最低限、純損益及びその他の包括利益計算書には、当期に係る次の金額を表す科目を含めなければならない。

(a) その他の包括利益項目（他のIFRSに従って次のいずれかにグループ化）

(i) その後において所定の条件が満たされた時に純損益に振り替えられるもの

(ii) その後において純損益に振り替えられないもの

(b) 持分法で会計処理されている関連会社及びジョイント・ベンチャーのその他の包括利益の持分

(c) 包括利益合計

82B 計算書は、純損益とその他の包括利益の合計額も開示しなければならない。

83 企業は当期に係る配分として純損益及びその他の包括利益計算書に次の項目を開示しなければならない。

(a) 以下に帰属する当期の純損益

(i) 非支配持分

(ii) 親会社の所有者

(b) 以下に帰属する当期の包括利益合計

(i) 非支配持分

(ii) 親会社の所有者

84 ~~〔削除〕~~ 企業は、~~第82項(a)から(f)の項目及び第83項(a)の開示項目を、分離した損益計算書に表示することができる。~~

第 85 項から第 87 項、第 100 項及び第 115 項において、「分離した損益計算書（表示している場合）」への言及を削除し、「包括利益計算書」を「純損益及びその他の包括利益計算書」に置き換える。

第 90 項及び第 94 項において、「包括利益計算書」を「純損益及びその他の包括利益計算書」に置き換える。第 91 項を修正する（新しいテキストには下線、削除されたテキストには取消線を付している）。第 139G 項を追加する。

91 企業は、その他の包括利益の内訳項目を次のいずれかで表示することができる。

(a) 関連する税効果考慮後の純額

(b) 税効果考慮前の金額とし、内訳項目に関連する法人所得税の合計額を単一のコ  
額で示す。

企業が上記の選択肢(b)を選ぶ場合には、税金をその後において純損益の部に振り替えられる可能性のある項目とその後において純損益の部に振り替えられることのない項目とに配分しなければならない。

139G [日付] に公表された「その他の包括利益の項目の表示」(IAS 第 1 号の修正) により、

IFRS 全体を通じて使用されている用語が修正された。さらに、第 10 項、第 82 項、第 83 項及び第 91 項が修正され、第 82A 項及び第 82B 項が追加され、第 12 項、第 81 項及び第 84 項が削除された。企業は、本基準（案）を〔公開後に日付を挿入〕以後に開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が本基準を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

## 付 録

### 他の IFRS の修正（案）

---

この付録（案）に示している修正は、企業が IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正（案）を適用する時に適用しなければならない。

〔日付〕現在で適用される国際財務報告基準（国際会計基準及び解釈指針を含む）において、「包括利益計算書」への言及は「純損益及びその他の包括利益計算書」に置き換えられる。

以下の各基準における「2 計算書」への言及は削除される。

IAS 第 12 号「法人所得税」

IAS 第 20 号「政府補助金及び政府援助の開示」

IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」

IAS 第 32 号「金融商品：表示」

IAS 第 33 号「1 株当たり利益」

IAS 第 34 号「中間財務報告」

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

IFRS 第 5 号「売却目的で保有される非流動資産及び非継続事業」

IFRS 第 7 号「金融商品：開示」



## IAS 第1号に関する適用ガイダンスの修正（案）

IG1 項及び IG5 項を修正する（新しいテキストには下線，削除されたテキストには取消線を付している）。

## 財務諸表の構成の例示

- IG1 IAS 第1号は財務諸表の構成要素並びに財政状態計算書，純損益及びその他の包括利益計算書及び所有者持分変動計算書について最小限の定めをしている。また，関連する財務諸表もしくは注記にて表示される項目も定めている。本指針は，財政状態計算書，純損益及びその他の包括利益計算書及び所有者持分変動計算書の表示に関する IAS 第1号の定めを満たす簡単な例を示している。企業は，特定の状況の必要性に応じて，表示の記載順序，計算書の表題及び各表示科目の記載を修正する必要がある。
- IG5 ~~2つの純損益及びその他の包括利益計算書を示して，収益と費用を1つの計算書において表示するか，2つの計算書に分けて表示するかという表題及び用語の代替的な表示を例示している。これらの計算書では，その他の包括利益の表示の選択肢，すなわち，税引前と税引後の表示も例示している。1つの包括利益計算書の表示例では，収益と費用を機能別に分類した場合を例示している。2つの計算書の表示例では，分離した計算書（ここでは「損益計算書」）において収益と費用を性質別に分類した場合を例示している。~~

包括利益計算書の2つの例示を削除し，以下の例示に置き換える。

## PRESENTATION OF ITEMS OF OTHER COMPREHENSIVE INCOME

## XYZ グループ——20X7年12月31日終了年度の純損益及びその他の包括利益計算書

(純損益中の費用を機能別に表示する場合の例示)

(通貨単位：千)

	20X7年	20X6年
収 益	390,000	355,000
売上原価	(245,000)	(230,000)
売上総利益	145,000	125,000
その他の収益	20,667	11,300
販売費	(9,000)	(8,700)
管理費	(20,000)	(21,000)
その他の費用	(2,100)	(1,200)
財務費用	(8,000)	(7,500)
持分法による投資利益 <sup>(a)</sup>	35,100	30,100
税引前利益	161,667	128,000
法人所得税費用	(40,417)	(32,000)
継続事業からの当期純利益	121,250	96,000
非継続事業からの当期純損失	—	(30,500)
当期純利益	121,250	65,500
当期純利益の帰属：	20X7	20X6
親会社の所有者	97,000	52,400
非支配持分	24,250	13,100
	121,250	65,500
1株当たり利益（1通貨単位）		
基本的及び希薄化後	0.46	0.30
その他の包括利益：		
その後において純損益に振り替えられることのない項目：		
不動産再評価益	933	3,367
確定給付制度の数理計算上の差異	(667)	1,333
その他の包括利益に係る法人所得税 <sup>(d)</sup>	(166)	(1,000)
	100	3,700
その後において純損益に振り替えられる可能性のある項目：		
在外営業活動体の換算差額 <sup>(b)</sup>	5,334	10,667
売却可能金融資産 <sup>(b)</sup>	(24,000)	26,667
キャッシュ・フロー・ヘッジ <sup>(b)</sup>	(667)	(4,000)
関連会社のその他の包括利益に対する持分 <sup>(c)</sup>	400	(700)
その他の包括利益に係る法人所得税 <sup>(d)</sup>	4,883	(8,334)
	(14,100)	24,300
当期のその他の包括利益（税引後）	(14,000)	28,000
当期の包括利益合計額	107,250	93,500
包括利益合計額の帰属：	20X7	20X6
親会社の所有者	85,800	74,800
非支配持分	21,450	18,700
	107,250	93,500

これに代えて、その他の包括利益の内訳項目を包括利益計算書に税引後で表示することもできる。

## XYZ グループ——20X7年12月31日終了年度の包括利益計算書

(純損益中の費用を性質別に表示する場合の例示)

(通貨単位：千)

	20X7年	20X6年
収 益	390,000	355,000
その他の収益	20,667	11,300
製品及び仕掛品の増減	(115,100)	(107,900)
自社製造資産への振替高	16,000	15,000
原材料費及び消耗品費	(96,000)	(92,000)
人件費	(45,000)	(43,000)
減価償却費	(19,000)	(17,000)
減損損失	(4,000)	—
その他の費用	(6,000)	(5,500)
財務費用	(15,000)	(18,000)
持分法による投資利益 <sup>(a)</sup>	35,100	30,100
<b>税引前利益</b>	<b>161,667</b>	<b>128,000</b>
法人所得税費用	(40,417)	(32,000)
<b>継続事業からの当期純利益</b>	<b>121,250</b>	<b>96,000</b>
非継続事業からの当期純損失	—	(30,500)
<b>当期純利益</b>	<b>121,250</b>	<b>65,500</b>
その他の包括利益（税引後）：		
その後において純損益に振り替えられることのない項目：		
不動産再評価益	600	2,700
確定給付制度の数理計算上の差異	(500)	1,000
	100	3,700
その後において純損益に振り替えられる可能性のある項目：		
在外営業活動体の換算差額 <sup>(b)</sup>	4,000	8,000
売却可能金融資産 <sup>(b)</sup>	(18,000)	20,000
キャッシュ・フロー・ヘッジ <sup>(b)</sup>	(500)	(3,000)
関連会社のその他の包括利益に対する持分 <sup>(c)</sup>	400	(700)
	(14,100)	24,300
<b>当期のその他の包括利益<sup>(d)</sup></b>	<b>(14,000)</b>	<b>28,000</b>
<b>当期の包括利益合計額</b>	<b>107,250</b>	<b>93,500</b>

当期利益の帰属：	20X7年	20X6年
親会社の所有者	97,000	52,400
非支配持分	24,250	13,100
	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>

1株当たり利益（純利益に基づく，1通貨単位）

基本的・希薄化後	0.46	0.30
包括利益合計額の帰属：	20X7	20X6
親会社の所有者	85,800	74,800
非支配持分	21,450	18,700
	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>

(a) 関連会社の所有者に帰属する関連会社の純利益に対する持分（すなわち，法人所得税及び非支配持分を控除後）。

(b) これは純額表示の例示であり，当期の利得又は損失及び組替調整額は注記で開示。総額表示とすることもできる。

(c) 関連会社の所有者に帰属する関連会社のその他の包括利益に対する持分（法人所得税及び非支配持分を控除後）。

(d) その他の包括利益の各内訳項目に係る法人所得税は，注記に記載。

## 審議会による 2010 年 5 月公表の「その他の包括利益の項目の表示」の承認

---

公開草案「その他の包括利益の項目の表示」(IAS 第 1 号の修正案)は、国際会計基準審議会の 15 名の審議会メンバーのうち 14 名により公表が承認された。エングストローム氏は公表に反対票を投じた。彼の代替的見解は、結論の根拠の後に示している。

デイビッド・トゥイーディー卿 議長

スティーブン・クーパー

フィリップ・ダンジョウ

ヤン・エングストローム

パトリック・フィネガン

ロバート・P・ガーネット

ジルベール・ジェラルド

アマロ・ルイズ・デ・オリベイラ・ゴメス

プラブハカー・カラバチェラ

ジェームズ・J・ライゼンリング

パトリシア・マコーネル

ウォーレン・J・マクレガー

ジョン・T・スミス

山田 辰己

張 為国

## 結論の根拠

この結論の根拠は本基準案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

### はじめに

---

- BC1 この結論の根拠は、公開草案「その他の包括利益の項目の表示」の提案を作成する際の国際会計基準審議会の検討事項をまとめている。議論の重点の置き方は、個々の審議会メンバーにより異なるものであった。
- BC2 2009年10月に、IASBと米国財務会計基準審議会(FASB)は、その他の包括利益(OCI)の表示を一致させるプロジェクトを共同で行うことを決定した。これは、IFRSを使用する企業と米国の一般に公正妥当と認められた会計原則(GAAP)を使用する企業が、OCIの項目を同じ方法で表示するようにするためである。
- BC3 当審議会は、それぞれの修正案を別々に公表する。両者の提案は、両審議会ともに包括利益計算書に2つの部分を設けることを提案しているという点で非常に類似している。これらの提案により、FASBは、IASBが2007年に削除したOCIの表示の選択肢を削除することになる。
- BC4 両審議会は、どの項目をOCIに表示するかについては検討しなかった。それらの定めは他の基準に含まれている。
- BC5 IASBは、包括利益計算書の表題を、IFRS及び他の公表文書で言及する際には「純損益及びその他の包括利益計算書」に変更することも提案している。企業は、現在IAS第1号「財務諸表の表示」で認められているように、引き続き他の表題を使用してもよい。
- BC6 本公開草案におけるIASBの意図はOCIの表示のみを取り扱うことであるため、この結論の根拠では、当審議会が再検討しなかったIAS第1号の定めについては論じていない。

### 提案されている修正

---

- BC7 本公開草案は、企業がOCIをどのように表示し、OCIの中の項目をどのように分類するかに関して、次のようにIAS第1号を変更することを提案している。
- (a) ある期間中に認識された収益及び費用のすべての項目を2つの計算書で表示する選択肢を削除する(第12項、第81項及びBC18項参照)。その代わりに、すべての企業は、2つの部(純損益とその他の包括利益)を表示する1つの連続する計算書を作成することを求められることになる(第81項及びBC19項参照)。
- (b) OCIの各項目を次の2つに分類することを求める。

- (i) その後の期間において純損益に振り替えられる可能性のある項目
  - (ii) その後において純損益に振り替えられることのない項目（第 82A 項、BC25 項及び BC26 項）
- (c) OCI の項目を税引前で表示する選択肢を選んだ企業に、法人所得税を、その後純損益に振り替えられる可能性のある項目に係る税金と、その後振り替えられることのない項目に係る税金に配分することを求める（第 91 項及び BC27 項から BC29 項）。

BC8 本公開草案は、包括利益計算書の表題を「純損益及びその他の包括利益計算書」に変更することを提案している（第 10 項及び BC21 項）。この計算書について他の表題を使用することも引き続き認められる。

## 財務諸表の表示に関する予備的見解

- BC9 2008 年 10 月に、IASB と FASB は共同でディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」を公表した。当該ペーパーで、両審議会は、包括利益の代替的な表示様式を削除し、包括利益とその内訳項目を単一の計算書で表示することを企業に求めることを提案した。両審議会は、コメント提出者に対し、当該ペーパーの質問 14 で、この提案についての見解を求めるとともに、包括利益に係る法人所得税の配分と表示に関する選択肢を当審議会は維持すべきかどうか意思表示するよう求めた。
- BC10 質問 14 に対する回答は、企業が包括利益とその内訳項目を単一の計算書で表示すべきか 2 つの区分した計算書で表示すべきかについて意見が分かれた。概して、単一の包括利益計算書を支持するコメント提出者は、それにより透明性、首尾一貫性及び比較可能性が高まると述べた。さらに、財務比率の計算も容易になると述べた。
- BC11 単一の包括利益計算書の提案に反対するコメント提出者は、包括利益計算書に関するガイダンスの変更を延期して、どの項目を OCI に表示すべきかに関するガイダンスを改訂するプロジェクトの完了後とすることを両審議会に求めた。それらのコメント提出者は、単一の計算書では、純損益を小計にしてしまうことによりその重要性を損なうこととなり、包括利益の合計額を計算書の最終の数値として表示することは利用者を混乱させるという見解も示した。また彼らは、収益及び費用のすべての項目を単一の計算書に表示することを求めるのは、両審議会が純損益の概念を廃止する第一歩であるという見解も示した。さらに、OCI に表示されている項目は純損益に表示されている項目とは異なっているという見解を示した。したがって、彼らは、純損益の表示を引き続き OCI の表示と区別するか、又は単一の計算書と 2 つの計算書のいずれで表示するかを経営者が選択することを認めるかのいずれかを好むことになる。
- BC12 コメント提出者の過半数は、包括利益計算書における法人所得税の配分と表示に関する現行の定めを維持することに同意した。彼らは税引前及び税引後の継続事業の小計は重

要であり、非継続事業及び OCI 項目に関する区分した法人所得税の情報も有用であると指摘した。

## ディスカッション・ペーパーについて受けたフィードバックに対する当審議会の対応

---

- BC13 当審議会は受け取ったコメントを検討し、2 つの部を持つ純損益及びその他の包括利益計算書を求めることにより、純損益とその他の包括利益との明瞭な区別が維持されることになるという結論を下した。
- BC14 純損益と OCI とを同一の計算書に表示することに対して、利用者からは圧倒的な支持があった。利用者は、包括利益の合計額を計算書の最終の数値として表示することが混乱を招くという懸念はしていないように思われた。
- BC15 当審議会は、ある項目を OCI に表示すべきかどうかをどのように決定するかに関する概念的根拠を示していないことを承知している。また、OCI 項目が互いに異なる性質を持っている可能性があることについても、コメント提出者に同意する。それらの相違こそが、当審議会が最初の段階でそれらを OCI に表示することを提案した動機であった。
- BC16 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、現在は OCI に表示することが強制又は容認されている項目の中には純損益に表示すべきものがあると述べた。同様に、純損益に表示されている項目の中に OCI に表示すべきものがあると述べた人々もいた。依然として明らかなことは、これらの項目はすべて包括利益（所有者によるもの以外の資本の変動）に影響を与える収益又は費用だということである。

## 純損益及びその他の包括利益計算書

---

- BC17 当審議会は、金融商品及び年金に関する審議の中で、OCI の項目の統合的な表示がますます重要になっていることを議論した。どちらのプロジェクトも、OCI に含まれる項目の数を増加させることとなる可能性があり、特に、その後に純損益に振り替えられることのない項目を生じさせる可能性がある。FASB も、これとは別に、OCI の表示を見直すことを決定した。2009 年 10 月に、両審議会は OCI の表示について別々ではあるが整合した定めを公表するために、共同作業することを決定した。
- BC18 当審議会は、所有者によるもの以外の資本の変動の合計額の内訳項目を、透明に表示することが重要と考えている。したがって、当審議会は、純損益と OCI を、全体的な純損益及びその他の包括利益計算書の中の独立の区分で表示することを提案している。
- BC19 純損益と OCI との間の明確な区分を、それぞれを純損益及びその他の包括利益計算書の独立の区分として表示することによって維持することは、利用者が、OCI に含まれている個々の収益及び費用の項目の分析の目的適合性を評価し、一部の OCI 項目が純損益に

与える可能性のある影響を理解するのに役立つであろう。

- BC20 当審議会は、業績の測定値としての純損益を廃止する予定はない。純損益は、純損益及びその他の包括利益計算書の独立の区分として表示されるとともに、1株当たり利益の計算に必要とされる出発点であり続ける。
- BC21 当審議会は、包括利益計算書の表題を変更することが適切であるとも考えている。IFRSの関係者が表題に「包括的」という用語を使用することに抵抗を感じていることは明らかである。これはまた、包括利益が純損益よりも優れたものであるという認識を生じさせる可能性もある。したがって、当審議会はその表題を「純損益及びその他の包括利益計算書」に変更することを提案している。しかし、この計算書に他の表題を使用できるという現行の選択肢は、引き続き残る。

## 他のプロジェクトとの相互関係

---

- BC22 これらの提案は、財務諸表の表示に関する主要な提案とは別個に示されている。これは、これらの修正の発効日をIAS第19号「従業員給付」の修正案やIFRS第9号「金融商品」の発効日になるべく合わせることを主な目的である。確認された場合、財務諸表の表示に関する提案は、これらのOCIに関する提案よりも、変更案が詳細であるため、発効日が遅くなる可能性が高い。
- BC23 IFRS第9号は、売買目的保有ではない資本性金融商品への投資の公正価値の変動をOCIに表示するという取消不能の選択を行うことを企業に認めている。金融商品プロジェクトの残りの2つのフェーズ（減損及びヘッジ）により、OCIに表示される項目がさらに加わる可能性がある。当審議会は、金融負債を公正価値オプションにより指定した場合には、当該負債の信用リスクの変動に起因する公正価値に対する影響額をOCIに表示することを、暫定的に決定している。
- BC24 公開草案「確定給付制度」（IAS第19号の修正案）は、年金資産と年金負債の再測定をOCIに表示するという提案を含んでいる。当該公開草案は、数理計算上の際の会計処理に回廊アプローチを用いる選択肢を削除して、それらの項目に対するOCIの利用を増やすことも提案している。

## OCIの表示

---

- BC25 他のプロジェクトで行われた決定の結果としてOCIに表示される項目が多くなることから、当審議会は、OCIの表示をもっと明瞭にして、企業の財務業績に対するOCI項目の影響を利用者がもっとよく理解できるようにすることが必要と考えている。当審議会は、OCI項目のうち純損益に振り替えられることのないものと、その後の振替（リサイクリ



ング)の可能性があるものとを区別することが有用と考えている。当審議会は、これを達成するために、OCIの各項目を、その後において純損益に振り替えられる可能性のある項目と、その後において純損益に振り替えられない項目のいずれかに分類することを提案している。

BC26 これらの改善により、IFRSに準拠して作成される財務諸表と米国会計基準に準拠して作成される財務諸表とを比較することも容易となる。利用者は、OCIの中の金額のうち振り替えられることのないものを容易に識別できるようになる。米国会計基準ではOCIの金額はすべてリサイクルされる。

## 法人所得税の配分

---

BC27 財務諸表の表示に関する共同のディスカッション・ペーパーの中で、両審議会は、OCIの項目への法人所得税の配分に関する米国会計基準とIFRSの現行の選択肢を維持することを提案した。現行の定めでは、企業はOCIの各項目について法人所得税費用(又は便益)を表示しなければならないことになる。しかし、企業はOCIの項目を次のいずれかの方法で表示することができる。

(a) 関連する税効果を控除後

(b) 税効果控除前で表示して、各項目に配分される法人所得税を開示

BC28 コメント提出者は、OCIの項目の税効果に関する現行の表示の選択肢を維持するという提案をおおむね支持した。しかし、一部のコメント提出者は、法人所得税費用をOCIの各項目に個別に配分するという要求に対し、このような情報を提供するためのコストを理由に反対した。当審議会は受け取ったコメントのすべてを検討した結果、法人所得税をOCIの各項目に配分するという要求を維持するとともに、それらの配分の表示に関する現行の選択肢を引き続き認めることを提案している。

BC29 当審議会は、OCIに表示される項目を、純損益に振り替えられる可能性のあるものとそうでないものとにグループ分けすることを求めることにしたので、企業がOCIを税引前で表示することを選択している場合には、それら2つのグループへの法人所得税の配分を求めることも提案している。

## 経過措置

---

BC30 当審議会の考えでは、IAS第1号への変更案を遡及適用することは企業にとって過大な負担とはならない。変更案は表示のみに適用されるものであり、追加的な情報を表示する新たな要求はない。

BC31 したがって、当審議会は、企業は IAS 第 1 号への変更案を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用すべきであると提案している。

## コストとベネフィットの検討

BC32 財務諸表の目的は、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関して、広範囲の利用者にとって経済的意思決定に有用な情報を提供することである。この目的を達成するために、当審議会は、IFRS が重要なニーズを満たし、それによりもたらされる情報の全体的な便益がそれを提供するためのコストを正当化するものとなるように、努力している。現行の定めの変更を実施するためのコストは均等に負担されないかもしれないが、財務諸表の利用者は財務報告の改善により便益を受け、それにより資本及び与信に係る市場の機能と経済の中での資源の効率的な配分とが促進される。

BC33 コストとベネフィットの評価は、必然的に主観的なものである。その判断を下すにあたり、当審議会は次のことを考慮した。

- (a) 財務諸表の作成者に生じるコスト
- (b) 情報が入手可能ではない場合に財務諸表の利用者に生じるコスト
- (c) 財務諸表の利用者が代用となる情報を作成するコストと比較して、作成者が情報を作成することの比較優位
- (d) 財務報告の改善の結果としてのより良い経済的意思決定による便益
- (e) 財務諸表の利用者、作成者及びその他の者にとっての移行のコスト

BC34 本修正案の目的は、利用者が企業の財務業績を評価する際に利用可能な情報の有用性を改善することである。しかし当審議会は、本修正案を導入するコストとそれらを継続的に適用していくコストについても考慮した。

BC35 本修正案は、確認された場合には、所有者によるもの以外のすべての資本の変動を財務報告の利用者が理解する能力を、次のことにより向上させるはずである。

- (a) 所有者によるもの以外のすべての資本の変動を同一の計算書に表示する。
- (b) 現行の IAS 第 1 号にある選択肢を削除することにより比較可能性を改善する。
- (c) 純損益と OCI との間の明瞭な区分を維持する。
- (d) OCI に表示される項目を、その後において純損益に振り替えられる可能性がある項目と、その後において純損益に振り替えられることのない項目とに分類することにより、それらに対する理解を向上させる。

BC36 当審議会は、本提案に従うための追加的なコストは最小限であると評価した。したがって、当審議会は本修正案のベネフィットはコストを上回ると考えている。

## ヤン・エングストロームの代替的見解

- AV1 エングストローム氏は、公開草案「その他の包括利益の項目の表示」の公表に反対した。それは以下に示す理由による。
- AV2 他のプロジェクトにおける最近の決定により、純損益の中で報告されない項目の数が増加し、その一部はその後純損益に振り替えられないことがない。これらの決定はプロジェクトごとに行われており、時には、異なる意見をバランスさせ、どのように業績を表示するのが最善なのかの見直しを正当化するために行われている。
- AV3 本公開草案は、2 計算書の選択肢の削除を提案し、単一の計算書の使用を強制している。どの項目を純損益に表示し、どの項目をその後純損益に振り替えるべきかに関して行われた決定について、概念的な根拠はない。エングストローム氏は、これを不満足なものと感じており、2 計算書の選択肢を削除する前に、何がその他の包括利益に表示されるべきか、また、その他の包括利益に表示された項目のうちどれをどの時点で純損益に振り替えるべきかを決定するための徹底的な概念的議論を行うべきであると考えている。
- AV4 エングストローム氏は、その他の包括利益の使用が増加していることが、業績をどのように表示すべきかについての見直しを正当化するものであることには同意するが、この変更を「ファストトラック」で行う理由はないと考えている。この問題は財務諸表の表示のプロジェクトの他のトピックと一緒に検討すべきものと彼は考えている。
- AV5 純損益は財務報告の中心的な用語である。多くの人々は、純利益を事業を行う唯一の目的と見ており、「ボトムライン管理」あるいは「利益の追求」といった表現の使用は一般的である。
- AV6 エングストローム氏の考えでは、純損益を単一の計算書の中の小計とすることは、その概念を希薄化させるものであり、したがって、その他の包括利益に現在表示されている項目をもっと純損益に入れて、それにより純損益を業績報告の中心的な概念として維持することを目的として、業績の表示を見直すことを支持している。