

## 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）」 の概要

### 1. 背景

国際会計基準審議会（IASB）は、2010年5月27日に公開草案「その他の包括利益の項目の表示（IAS 第1号の修正案）」を公表した。本公開草案の主な提案は、包括利益の報告の2計算書方式の選択肢を削除し、1計算書方式に一本化することである。この提案は、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で開発したものであり、FASBも5月26日に公開草案「Topic220 包括利益：包括利益計算書」を公表している。両公開草案のコメント期限は、9月30日までである。

包括利益を報告する計算書の議論は、IASBの財務諸表表示プロジェクトで長年にわたって行われている。本プロジェクトのフェーズAでは、2007年9月に公表されたIAS第1号（2007年改訂）において、1計算書方式と2計算書方式の選択を認めている。これに対し、フェーズBでは、2008年10月に公表された「財務諸表表示に関する予備的見解」において、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が提案された（詳細については、参考を参照）。

その後IASBでは、以下のように金融商品や退職後給付のプロジェクトにおいて、その他の包括利益(OCI)に表示する項目を増加させることが決定又は検討されている。FASBでも、金融商品のプロジェクトにおいて、一定の要件を満たす負債性金融商品の公正価値の変動の一部をOCIに表示することが提案されている。

- IFRS 第9号「金融商品」(2009年11月公表):  
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で表示（リサイクリングなし）する取消し不能の選択肢を認める。
- 公開草案「金融負債に対する公正価値オプション」(2010年5月公表):  
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で表示する。
- 公開草案「確定給付制度」(IAS 第19号の修正案)(2010年4月公表):  
年金資産と年金負債の再測定をOCIに表示する。

そのため、IASBとFASBは、OCIに含まれる項目の透明性を改善し、IFRS、米国会計基準により作成された包括利益計算書の比較を容易にし、IAS第19号「従業員給付」の修正案やIFRS第9号「金融商品」の発効日に合わせるために、2009年10月に、財務諸表表示プロジェクトのフェーズBの主要プロジェクトとは別に、整合的な規定を公表するための共同作業を行うことを決定した。

なお、2010年6月2日の「コンバージェンス作業に関するIASBとFASBの共同声明」を踏まえて6月24日に公表されたIASBとFASBの「会計基準のコンバージェンス及び一組の高品質のグローバルな会計基準のコミットメントについての進捗報告」においては、財務諸表表示プロジェクトのうち、その他の包括利益の表示については優先プロジェクトとして2010年第4四半期の最終基準公表が目標とされている。これに対し、フェーズBの主要

プロジェクトは、公開草案の公表前にアウトリーチを行うことを決定されたため、公開草案の公表時期が2011年第1四半期に、最終基準の目標が2011年第4四半期に延期された<sup>1</sup>。

**参考：IAS第1号（2007年改訂）とディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」での議論**

**(1) IAS第1号（2007年改訂）**

IAS第1号（2007年改訂）は、ある期間に認識された収益及び費用のすべての項目を以下の方式で表示することを定めている（第81項）<sup>2</sup>。

(a) 単一の包括利益計算書

(b) 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）の2つの計算書。

IASBは、IAS第1号（2007年改訂）の審議において、以下の理由により収益及び費用を2つの計算書に区分するのに使用される明確な原則又は共通の特徴が存在しないとして、1計算書方式を選好した（IAS1, BC51）。

- 所有者取引以外による資本の変動のすべての項目はフレームワークの収益及び費用の定義を満たす
- フレームワークは損益を定義しておらず、純損益に含めるべき項目の特徴と純損益から除外すべき項目の特徴とを区別する要件を提供していない。

しかし、関係者の多くが、以下の理由により単一の計算書の概念に強く反対したため、IASBは1計算書方式と2計算書方式の双方を認めた（IAS1, BC52, 53）。

- 単一の計算書では最終利益に必要な以上に焦点があてられることになる。
- IASBが、認識収益費用計算書<sup>3</sup>にどの区分項目とどの表示項目を表示すべきかを決定することなく、単一の計算書での収益及び費用の表示は財務報告の改善になると結論付けるのは時期尚早である。

**(2) 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」**

IASBとFASBの共同のディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」では、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が提案された。本提案に対するコメントは、意見が分かれた。

<sup>1</sup> 非継続事業のプロジェクトは、フェーズBの主要プロジェクトと公開草案と最終基準の公表時期をそろえることが決定されている。

<sup>2</sup> 現行の米国会計基準 Topic220「包括利益：包括利益計算書」では、これらの方式に加え、所有者持分変動計算書に包括利益の内訳項目を表示することも可能である。

<sup>3</sup> 改訂前のIAS第1号第96項で規定されていた株主資本変動計算書と別に包括利益部分を独立させた計算書の名称である。

- 1 計算書を支持する意見（本公開草案 BC10）
  - 透明性、首尾一貫性及び比較可能性が高まる。
  - 財務比率の計算も容易になる
- 一計算書に反対する意見（本公開草案 BC11）
  - 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まで、包括利益計算書に関するガイダンスの変更を延期することを求める。
  - 純損益を小計にすると、重要性を損なう。
  - 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。
  - 両審議会が純損益の概念を廃止する第一歩である。
  - 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。

## 2. 本公開草案の提案内容

### (1) 包括利益の報告の一計算書への一本化（質問 2 関連）

本公開草案は、分離した損益計算書と包括利益計算書の 2 つの計算書で包括利益を報告する方式を廃止し、純損益と OCI を、「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（第 10 項及び 81 項）。

IASB では、背景にあるように金融商品や退職後給付のプロジェクトで OCI に表示する項目を増加させる決定又は検討が行われていることを踏まえ、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ことを理由として挙げている（BC18 項）。また、純損益と OCI との間の明確な区分を、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し維持することは、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としている（BC19 項）。

なお、IASB は、業績の測定値としての純損益を廃止する予定はなく、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の基礎となることを示している（BC20 項）。

### (2) 名称（質問 1 関連）

本公開草案は、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。ただし、「包括利益計算書」のように他の名称を使用することも認められる（第 10 項）。

なお、FASB の公開草案では、表題は包括利益計算書である。

IASB は、その理由として、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、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ことを挙げている（BC21 項）。

**(3)リサイクルの有無による OCI 項目の区分表示（質問3 関連）**

本公開草案は、純損益及びその他の包括利益計算書において、OCI 項目を、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（リサイクルされるもの）とその後において純損益に振り替えられないものを区分して表示することを提案している（第 82A 項）。

IASB では、その理由として、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、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であり、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、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ことを挙げている（BC25 項）。

また、米国会計基準では OCI の金額はすべてリサイクルされるが、IFRS において 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ことから IFRS、米国会計基準財務諸表の比較が容易となることも挙げている（BC26 項）。

**(4)法人所得税の配分（質問4 関連）**

本公開草案は、OCI の項目を税引前で表示する場合 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（第 91 項）。

現行の IFRS と米国会計基準は、OCI の各項目について法人所得税費用を配分するが、関連する税効果を控除後と 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表示するという2つの方法を認めている（BC27 項）<sup>4</sup>。

IASB と FASB は、2008 年 10 月の財務諸表表示に関するディスカッション・ペーパーで、この選択肢を維持する提案を行った。IASB は、コメントを検討した結果、OCI の各項目についての法人所得税費用の配分と、表示の選択肢の維持を提案している（BC28 項）。

本公開草案は、リサイクルの有無により OCI 項目の区分表示を行うことを提案することに関連し、 の場合に法人所得税をリサイクルの有無で配分することを求めた（BC29 項）。

**(5)経過措置**

IASB は、本公開草案を、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（BC31 項）。

本公開草案は、表示のみに適用され、追加的な情報を表示する新たな要求はないため、IASB は、遡及適用が企業にとって過大な負担とはならないと考えている（BC30 項）。

<sup>4</sup> 企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」も同様に 2 つの方法を認めている（第 8 項）。

**(6) コスト・ベネフィット（質問5 関連）**

IASB は以下のようなコスト・ベネフィットの評価を行っている（BC32 項 - BC36 項）

IASB は、コスト・ベネフィットの評価において、以下の点を考慮している。

- 財務諸表の作成者に生じるコスト
- 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
- 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
- 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
- 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

IASB は、本公開草案について以下の便益があると評価し、現行 IAS 第 1 号の適用の際に、本公開草案適用に必要な情報が必要であるので、

- 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。
- 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。
- 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。
- 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。

**3. 代替的見解**

エングストローム理事が、以下の理由により本公開草案の公表に反対している。

- 2 計算書を選択肢を削除する前に、何が OCI に表示されるべきか、また、OCI 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
- この問題は「ファストトラック」で行う理由はなく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である。
- 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る。
- OCI に現在表示されている項目をもっと純損益に入れ、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。

以 上

審議事項（6） - 3

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	<u>(245,000)</u>	<u>(230,000)</u>
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>	<u>35,100</u>	<u>30,100</u>
税引前利益	161,667	128,000
法人所得税費用	<u>(40,417)</u>	<u>(32,000)</u>
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	<u>-</u>	<u>(30,500)</u>
当期純利益	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>
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	<u>24,250</u>	<u>13,100</u>
	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>
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>	<u>(166)</u>	<u>(1,000)</u>
	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>	<u>4,883</u>	<u>(8,334)</u>
	<u>(14,100)</u>	<u>24,300</u>
当期のその他の包括利益（税引後）	<u>(14,000)</u>	<u>28,000</u>
当期の包括利益合計額	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>
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	<u>21,450</u>	<u>18,700</u>
	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>

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。

審議事項 ( 6 ) - 3

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
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
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
当期のその他の包括利益 <sup>(d)</sup>	(14,000)	28,000
当期の包括利益合計額	107,250	93,500

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
	121,250	65,500

1株当たり利益 ( 純利益に基づく , 1通貨単位 )	20X7	20X6
基本的・希薄化後	0.46	0.30
包括利益合計額の帰属 :		
親会社の所有者	85,800	74,800
非支配持分	21,450	18,700
	107,250	93,500

- (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。

