

企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」等について

専門研究員 ちゅうじょう えみ 中條 恵美

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 22 年 6 月 30 日、企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「本会計基準」という。）及び改正企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）を公表した¹。

本稿では、本会計基準（以下、項番号を記載した場合は当該基準の項を指す。）を中心に概要を紹介する。

なお、文中、意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

II. 検討の経緯

包括利益に関しては、国際財務報告基準（IFRS）及び米国会計基準において、いずれも 1997 年に表示の定めが設けられ、それ以来、財務諸表における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）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同して財務諸表表示プロジェクトを進めており、両審議会により、2008 年（平成 20 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」が公表されている。また、平

成 22 年（2010 年）5 月には、IASB と FASB からそれぞれ、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）」及び公開草案「Topic220 包括利益：包括利益計算書」が公表されている。

一方、我が国の会計基準においては、財務諸表における包括利益の表示はこれまで求められていなかったが、ASBJ 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、包括利益の表示を含む財務諸表全般にわたる表示の検討を進めている。

その検討過程において、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ため、これを受けて検討を重ね、平成 21 年 12 月に公開草案を公表し、その後、当該公開草案に対して寄せられた意見を参考にして審議を行い、その内容を一部修正した上で本会計基準を公表するに至ったものである（第 20 項）。

1 包括利益表示基準等については、ASBJ のウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/hokatu/）で参照することができる。

Ⅲ. 公開草案からの変更点

- (1) 公開草案では、本会計基準を個別財務諸表と連結財務諸表の両方に適用することを提案していたが、公開草案に対して寄せられた意見を踏まえ、本会計基準の個別財務諸表への適用については、本会計基準の公表から1年後を目途に判断することとされた（Ⅵ. 適用範囲参照）。
- (2) 本会計基準は、平成23年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用する。ただし、税効果及び組替調整額の注記については、組替調整額等の注記のためのデータが現行の財務諸表の作成過程において必ずしも作成されていないと考えられることから、公開草案に寄せられたコメントを踏まえ、さらに1年間の準備期間を設け、平成24年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用することとした（Ⅹ. 適用時期等参照）。

Ⅳ. 用語の定義

(1) 包括利益の定義

「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（第4項）。

「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、資本取引に該当しない部分を意味するが、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は、現行の会計基準を前提にすれば、持分所有者との直接的な取引によらない部分と解することとなる。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（第25項）。

(2) その他の包括利益の定義

「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（第5項）。

その他の包括利益は、従来基準で純資産の部の中の「評価・換算差額等」に表示されている残高の当期変動額におおむね相当するが、少数株主持分に係る部分の金額も含まれる。

Ⅴ. 本会計基準の目的

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しており、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

に従うこととしている（第1項）。

包括利益を財務諸表において表示する目的は、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、投資家等の財務諸表利用者に報告することである。これにより、財務諸表利用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²）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（第21項）。

財務諸表において包括利益の表示を導入することは、従来からある当期純利益の代わりに、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、市場関係者から広く認められている当期純利益に関する情報の有用性を前提としており、包括利益の表示によってその重要性を低めることを意図するものではない（第22項）。

VI. 適用範囲

本会計基準は、財務諸表（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（第3項）。ただし、個別財務諸表への適用については、本会計基準の公表から1年後を目途に判断することとされている（第14項）。

る（第14項）。

公開草案では、包括利益の表示の目的は個別財務諸表にも当てはまることから、連結財務諸表と個別財務諸表の両方に同時に適用する提案がなされた。その後、公開草案に寄せられたコメントでは、本会計基準の個別財務諸表への適用を最終的に判断するにあたって、平成21年6月に企業会計審議会から公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」において、会計基準のコンバージェンスを加速するにあたって示された連結先行の考え方に関する検討を求める意見が多く寄せられた。ASBJでは、このような意見を踏まえ、「上場会社の個別財務諸表の取扱い（連結先行の考え方）に関する検討会」を設けて検討を行い、同検討会での検討を踏まえて、企業会計審議会でも個別財務諸表に関する全般的な議論が開始されている（第38項）。

このような状況の中、当該審議の状況も踏まえて対応することが適切であると考えられたため、本会計基準の個別財務諸表への適用を求めるとはどうかについては、本会計基準の公表から1年後を目途に判断することとされた（第39項）。

すなわち、本会計基準では、個別財務諸表に関する定めをそのまま残し、適用時期の定めで、個別財務諸表への適用について判断を留保する旨を示している（第14項）。

VII. 包括利益の計算の表示

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表示するとされている（第

² 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。

6項)。これは、「IV. 用語の定義」に従った計算過程とは異なっているが、このような計算の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とされている（第27項）。

審議の過程において、包括利益の計算の表示方法には、①当期純利益から開始する方法もあることから、②少数株主損益調整前当期純利益から開始する方法と比較検討がなされた。①の方法は、当期純利益（親会社株主に係る金額）と親会社株主に係るその他の包括利益により、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して、包括利益の計算を表示する方法である。これに対し、②の方法は、少数株主損益調整前当期純利益（親会社株主と少数株主に係る金額）に、その他の包括利益（親会社株主と少数株主に係る金額）を加減して、包括利益の計算を表示する方法である。

検討の結果、包括利益に至る過程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を図ることができるといった利点を重視し、②の表示方法が採用されている（第29項）。

なお、②の方法を採用したことと併せて、後述する包括利益を表示する計算書に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こととしている。

Ⅷ. 包括利益を表示する計算書

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（第11項）（表示例は、次頁の【図

表1】参照）。

- ① 当期純利益を表示する損益計算書と、包括利益を表示する包括利益計算書からなる形式（2計算書方式）
- ② 当期純利益の表示と包括利益の表示を1つの計算書（「損益及び包括利益計算書」）で行う形式（1計算書方式）

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おり、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。しかし、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・ペーパーでは、1計算書方式に一本化する提案されており、さらに、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平成22年（2010年）5月に公開草案が公表されている（第35項）³。

ASBJの論点整理及び公開草案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、審議の過程では、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（第36項）。

検討の結果、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された。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（第37項）。

- ① 現行の国際的な会計基準では両方式とも

³ ASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/comments20100527.jsp）でも紹介されている。

認められていること

- ② IASB と FASB との検討の方向性を踏まえ、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

【図表 1】連結財務諸表における包括利益の表示例

【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)	
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
持分法適用会社に対する持分相当額	50	持分法適用会社に対する持分相当額	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

IX. その他の包括利益の内訳の開示

(1) 内訳項目の区分表示

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ことになるが、税効果を控除した後の金額で表示することや、各内訳項目を税効果控除前の金額で表示し、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もできる（第8項）。

また、持分法を適用する被投資会社における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、一括して区分表示するものとされている（第7項）（【図表1】の包括利益の表示例の中の「持分法適用会社に対する持分相当額」参照）。当該持分相当額については、税効果の金額の注記の対象には含まれないことと、連結貸借対照表上のその他の包括利益累計額に関しては、従来 of 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当該持分相当額を含めて表示することに留意する必要がある（第32項）。

(2) 税効果及び組替調整額の注記について

その他の包括利益の内訳項目を、税効果を控除した後の金額で表示する場合、各内訳項目を税効果控除前の金額で表示し、それらに関連する税効果の金額を一括して加減する場合のいずれも、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（第8項）。

また、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（第9項）。

具体的には、組替調整額は次のようになると考えられる。（第31項）。

- ① その他有価証券評価差額金に関する組替調整額は、当期に計上された売却損益及び減損損失等、当期純利益に含められた金額による。

例えば、本会計基準の[設例1]では、A社株式会社について、前期末で300の評価益が生じていたが、評価益が100となった時点で、すべて売却したとしている。包括利益は純資産の変動額（資本取引等を除く）であるため、包括利益（税効果調整前）は△200（期中の時価の下落分）となると考えられる。この場合、その他の包括利益（税効果調整前）は△300計上され、売却益100が当期純利益に含まれているため、組替調整額は△100、発生額は△200として、その他の包括利益の内訳の注記にて開示される。このように、当期純利益へ計上される項目が生じる場合、包括利益の計算が二重にならないように、その他の包括利益の項目を調整することを、リサイクリングと呼ぶことがある。

- ② 繰延ヘッジ損益に関する組替調整額は、ヘッジ対象に係る損益が認識されたこと等に伴って当期純利益に含められた金額による。なお、ヘッジ対象とされた予定取引で購入した資産の取得価額に加減された金額は、組替調整額に準じて開示することが適当と考えられる。
- ③ 為替換算調整勘定に関する組替調整額は、子会社に対する持分の減少（全部売却及び清算を含む。）に伴って取り崩されて当期

純利益に含められた金額による。

なお、土地再評価差額金は、再評価後の金額が土地の取得原価とされることから、売却損益及び減損損失等に相当する金額が当期純損益に計上されない取扱いとなっているため、その取崩額は組替調整額に該当せず、株主資本等変動計算書において利益剰余金への振替として表示される。

その他の包括利益の内訳の注記例は、【図表2】のとおりである。四半期連結財務諸表においては、当該注記は省略することができる。（第10項）。

【図表2】組替調整額と税効果を併せて開示する場合の例

その他有価証券評価差額金：

当期発生額	600	(*1)
組替調整額	<u>△100</u>	(*2)
税効果調整前	500	
税効果額	<u>△200</u>	(*3)
その他の包括利益合計	<u>300</u>	

(*1) 当期発生した評価損益 (A社株式△200+B社株式800)

(*2) 組替調整額 (A社株式)

(*3) その他有価証券評価差額金に係る税効果の当期変動額 (500×40%)

X. 適用時期等

(1) 適用時期

連結財務諸表については、税効果と組替調整額の注記を除き、平成23年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用する。ただし、平成22年9月30日以後に終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用することができる。適用初年

度においては、比較可能性の確保の観点から、その直前の年度における包括利益（親会社株主に係る金額及び少数株主に係る金額の付記を含む。）及びその他の包括利益の内訳項目の金額を注記する（第12項）。

税効果と組替調整額の注記については、平成24年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用することになるが、上記の適用時期に合わせて適用することができる。平成21年12月に公表された企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）が平成23年4月1日以後に適用されるため、税効果と組替調整額の注記に関する定めを平成24年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用する場合には、原則として企業会計基準第24号が適用されることとなる。しかし、前述のとおり、組替調整額等の注記のためのデータが現行の財務諸表の作成過程において必ずしも作成されていないと考えられることから、その直前の年度における税効果及び組替調整額の注記は求めないこととした（第13項）。

個別財務諸表への適用については、前述のとおり、本会計基準の公表から1年後を目途に判断することとされている（第14項）。

(2) 四半期財務諸表への最初の適用

平成23年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末から本会計基準を適用した場合の翌連結会計年度の四半期財務諸表においては、企業会計基準第24号に従って財務諸表の組替えを行う（第15項）。一方、上記(1)のただし書きにより早期適用を行う場合の翌連結会計年度の四半期財務諸表においては、企業会計基準第24号の適用前であるため、前連結会計年度の

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、包括利益（親会社株主に係る金額及び少数株主に係る金額の付記を含む。）及びその他の包括利益の内訳項目の金額を注記する。

(3) 用語の読み替え

連結財務諸表上は、これまでに公表された会計基準等で使用されている「損益計算書」又は純資産の部の「評価・換算差額等」という用語は、「損益計算書又は損益及び包括利益計算書」又は「その他の包括利益累計額」と読み替えることに留意する必要がある。

また、この場合、当該会計基準等で定められている評価・換算差額等の取扱いは本会計基準が優先するものとする（第16項）。

XI. 非上場会社への適用について

本会計基準の公開草案に寄せられたコメントの中で、中堅・中小企業を含む非上場会社においては、海外からの資金調達必要性が乏しく、利害関係者が国内の株主、債権者、取引先などに限定されているなど、事業活動の態様や財務諸表に対する利害関係者のニーズが上場会社と

異なることから、包括利益の表示を非上場会社にまで一律に強制することについて懸念を表明する意見が寄せられた。このため、本会計基準の「公表にあたって」において、非上場会社に適用される会計基準の在り方については、当委員会も参加して関係者による検討が行われており、その検討を踏まえ本会計基準外で別途の対応を図ることもあり得ることが記載されている。

XII. 関連する他の会計基準の改正

連結会計基準については、連結損益及び包括利益計算書又は連結包括利益計算書の作成を定めるための改正を行っている。

また、四半期連結財務諸表については、「企業会計基準第24号『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』の公表に伴う他の改正会計基準等の公表」として本会計基準と同日に公表された改正企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」において、四半期連結損益及び包括利益計算書又は四半期連結包括利益計算書の作成を定めるための改正が行われている。