

## 解説

# 包括利益計算書に関する FASBの公開草案

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ  
川西 安喜



## はじめに

2010年5月26日、米国財務会計基準審議会（FASB）は、会計基準更新書（ASU）案（公開草案）「Topic 220 包括利益：包括利益計算書」（以下「本公開草案」という。）を公表した。コメント期限は、2010年9月30日である。

本公開草案は、FASBと国際会計基準審議会（IASB）の共同プロジェクトである、財務諸表の表示プロジェクトから派生した成果であり、IASBも、2010年5月27日、公開草案「その他の包括利益項目の開示（IAS第1号改訂案）」（以下「IASBの公開草案」という。）を公表している。

本稿では、本公開草案について、IASBの公開草案との比較も交えて、解説する。FASBのボード・メンバー

やスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASBの公式見解は、厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

## 背景

### SFAS第130号「包括利益の報告」

FASBが、1997年6月に公表した財務会計基準書（SFAS）第130号「包括利益の報告」（現在は、FASB Accounting Standards Codification™（FASBによる会計基準のコード化体系）Topic 220「包括利益」に組み込まれている。）により、現行の米国基準では、包括利益とその構成要素は、以下のいずれかの方法により表示することが要求されている。

- (1) 単一の包括利益計算書に、当期純利益とその他の包括利益を表示する方法（いわゆる「1計算書方式」）。
- (2) 当期純利益の内訳は、損益計算書において表示し、その他の包括利益の内訳と包括利益合計は、当期純利益より開始する包括利益計算書に表示する方法

（いわゆる「2計算書方式」）。

- (3) 当期純利益の内訳は、損益計算書において表示し、その他の包括利益の内訳と包括利益合計は、持分変動計算書に表示する方法（いわゆる「持分変動計算書方式」）。

米国基準により財務諸表を作成する企業の大多数は、現在、持分変動計算書方式を採用している。

### IAS第1号「財務諸表の表示」（2007年改訂）

国際財務報告基準（IFRS）では、2007年9月に公表された、IAS第1号「財務諸表の表示」（2007年改訂）（以下「改訂IAS第1号」という。）により、包括利益とその構成要素の報告は、1計算書方式を推奨する方式としながらも、1計算書方式と2計算書方式のいずれかによることが認められた。米国基準において認められている、持分変動計算書方式は認められなかった。改訂IAS第1号が公表されるまで、その他の包括利益に含まれる項目は、直接、資本を増減させることもできたため、改訂IAS第1号によって初めてIFRSにおいて、すべての企業に包括利益の報告が要求されることとなった。

## 討議資料「財務諸表の表示に関する予備的見解」

FASBとIASB（以下「両ボード」という。）は、2008年10月に公表した討議資料「財務諸表の表示に関する予備的見解」（以下「討議資料」という。）において、包括利益とその構成要素は、1計算書方式により表示すべきであるとする予備的見解を示した。両ボードは、所有者との取引以外による、企業の純資産の変動に関する情報が、単一の財務諸表に表示されるため、1計算書方式によることは、比較可能性を向上させると考えた。

また、両ボードは、討議資料において、包括利益に関連する法人所得税の配分と表示について、引き続き、複数の代替的方法を認めるべきであるとする予備的見解を示した。

### 本公開草案とIASBの公開草案

両ボードは、当初、本公開草案とIASBの公開草案を、共同プロジェクトである財務諸表の表示プロジェクトの他の提案とともに公表することを検討していた。しかし、財務諸表の表示プロジェクト以外にも、両ボードの金融商品プロジェクトや、IASBの年金プロジェクトにおいて、包括利益とその構成要素の表示が議論され、これらのプロジェクトによって、その他の包括利益に含めて報告する項目が増える可能性が出てきた。そこで、両ボードは、一連の包括利益計算書を要求することを再確認し、この提案については、可能な限り早急に公開草案を公表することで合意した。

FASBは、本公開草案を、金融商品に関する公開草案と同時に公表している。IASBは、IASBの公開草案

を、IASBの年金に関する公開草案とほぼ同時に公表している。

## 提案の概要

### 一連の包括利益計算書

本公開草案は、企業が、包括利益合計を、一連の包括利益計算書において報告することを（1計算書方式）提案している。また、この包括利益計算書において、当期純利益の部と、その他の包括利益の部を表示し、当期純利益の部には、当期純利益の構成要素と当期純利益合計、その他の包括利益の部には、その他の包括利益の構成要素とその他の包括利益合計を表示することを提案している。

なお、「包括利益」、「その他の包括利益」、「包括利益計算書」という用語は、会計基準を記述するために使用している用語であり、企業は、財務諸表において、これらの用語を用いる必要はない。

本公開草案において提案されている一連の包括利益計算書の例は、次頁の【表】のとおりである。

一連の包括利益計算書に表示方法を一本化することについての、討議資料へのコメント提出者の意見は分かれた。一連の包括利益計算書を支持するコメント提出者は、一般に、透明性、一貫性、及び比較可能性がもたらされ、財務比率の計算が容易になると述べた。一方、一連の包括利益計算書に反対するコメント提出者は、両ボードが、どの項目をその他の包括利益として報告すべきであるかについての会計基準を見直すプロジェクトが完了するまで、包括利益計算書に関する会計基準を変更す

べきではないと述べた。また、コメント提出者によっては、損益計算書と包括利益計算書は分けた方が良いと述べたり、1計算書によるのか、2計算書によるのかは、経営者の選択に委ねるべきであると述べたりした。

両ボードは、その他の包括利益に含めて報告することになる可能性のある項目が増加していることを踏まえ、一連の包括利益計算書を要求するという、討議資料における立場を再確認した。

FASBの金融商品会計に関する議論において、財務諸表の利用者の一部は、本来は、公正価値の変動のすべてを当期純利益に含めて認識することを支持するものの、1計算書方式を採用する限りにおいて、公正価値の変動の一部を、その他の包括利益に含めて認識することに反対しないと述べた。FASBは、すべての企業に1計算書方式を要求することにより、その他の包括利益に含まれる項目の明瞭性を向上させることが重要であると考えた。

### その他の包括利益に含めて報告する項目

本公開草案は、企業が、その他の包括利益に含めて報告する項目や、その他の包括利益に含めて報告した項目を、当期純利益に組み替える（すなわち、リサイクリングをする）時期を変更することは提案していない。

### 組替調整額の表示

本公開草案は、その他の包括利益の各項目について、当期純利益とその他の包括利益に含めた組替修正額を、包括利益計算書において表示することを要求している。

【表】 包括利益計算書の例

| 包括利益計算書<br>(その他の包括利益項目を税引後で表示する場合) |             | 包括利益計算書<br>(その他の包括利益項目を税引前で表示する場合) |             |
|------------------------------------|-------------|------------------------------------|-------------|
| 収益                                 | 140,000     | 収益                                 | 140,000     |
| 費用                                 | (25,000)    | 費用                                 | (25,000)    |
| その他の利得及び損失                         | 8,000       | その他の利得及び損失                         | 8,000       |
| 有価証券売却益                            | 2,000       | 有価証券売却益                            | 2,000       |
| 税引前営業利益                            | 125,000     | 税引前営業利益                            | 125,000     |
| 法人所得税                              | (31,250)    | 法人所得税                              | (31,250)    |
| 異常項目前利益                            | 93,750      | 異常項目前利益                            | 93,750      |
| 異常項目 (税引後)                         | (30,500)    | 異常項目 (税引後)                         | (30,500)    |
| 当期純利益                              | 63,250      | 当期純利益                              | 63,250      |
| その他の包括利益 (税引後)                     |             | その他の包括利益 (税引前)                     |             |
| 外貨換算調整勘定                           | 8,000       | 外貨換算調整勘定                           | 10,666      |
| 有価証券に関する未実現利益                      |             | 有価証券に関する未実現利益                      |             |
| 当期発生未実現利益                          | 13,000      | 当期発生未実現利益                          | 17,333      |
| 差引：組替調整額                           | (1,500)     | 差引：組替調整額                           | (2,000)     |
| 給付定義型の年金制度                         |             | 給付定義型の年金制度                         |             |
| 当期発生過去勤務費用                         | (1,600)     | 当期発生過去勤務費用                         | (2,133)     |
| 当期発生損失                             | (1,000)     | 当期発生損失                             | (1,333)     |
| 差引：期間年金費用 (純額)<br>に含まれる過去勤務費用償却額   | 100 (2,500) | 差引：期間年金費用 (純額)<br>に含まれる過去勤務費用償却額   | 133 (3,333) |
| その他の包括利益                           | 17,000      | その他の包括利益 (税引前)                     | 22,666      |
| 包括利益                               | 80,250      | その他の包括利益項目に関する法人所得税                | (5,666)     |
|                                    |             | その他の包括利益 (税引後)                     | 17,000      |
|                                    |             | 包括利益                               | 80,250      |

その他の包括利益に関連する法人所得税

本公開草案は、企業が、その他の包括利益に関連する法人所得税について、現行の規定を引き継ぐことを提案している。

現行の米国基準は、その他の包括利益の構成要素を、以下のいずれかの方法により表示することを要求している。

- a. 税引後の金額により表示する方法
- b. 税引前の金額により表示し、その他の包括利益に関連する法人所得税の合計について、単一の金額を表示する方法

さらに、現行の米国基準は、その他の包括利益の各構成要素に配分される法人所得税を開示しなければならない。

開示は、その他の包括利益が表示される財務諸表において括弧書きで表示するか、注記しなければならない。

討議資料へのコメント提出者のほとんどは、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規定を維持することに賛成した。これらのコメント提出者は、継続事業に関する税引前及び税引後の利益に関する情報は重要であり、これとは別に、非継続事業とその他の包括利益に関する法人所得税の情報が提供されることは有用であると指摘した。

1株当たり利益

本公開草案は、1株当たり利益の算定及び表示に関する規定を変更することを提案していない。

発効日及び移行規定

本公開草案は、発効予定日を提案していないが、FASBは、本公開草案と同時に公表した金融商品に関するASU案の発効日に合わせる予定であると述べている。

本公開草案の内容は、遡及適用することが提案されている。また、本公開草案の内容に準拠することは、現行の規定の下でも認められていることから、早期適用を認めることが提案されている。

おわりに

本公開草案と、IASBの公開草案により、包括利益とその構成要素の表示方法が、両ボードで統一される予定である。しかし、本公開草案も

Since 1948

全国をカバーする  
大手鑑定機関



# 森井総合鑑定

適正な不動産鑑定  
◆メガバンク適合◆金融庁適合

J-REIT  
評価実績4位

募集

不動産鑑定士  
実務修習生

<http://www.maic.jp>

東京都中央区日本橋1-7-9 03-6214-1955  
大阪市北区西天満2-6-8 06-6362-3303

IASBの公開草案も、その他の包括利益に含めて報告する項目や、その他の包括利益に含めて報告した項目を、当期純利益に組み替える（すなわち、リサイクリングをする）時期を変更することは提案していないため、既存の差異により、米国基準に基づく財務諸表と、IFRSに基づく財務諸表の比較が困難になることがある。また、前述のように、両ボードが、最近、取り組んでいるプロジェクトにおいて、その他の包括利益に含めて報告する項目が増加する可能性がある。

IFRSの下で、その他の包括利益に含めて報告する項目の中には、その後、リサイクリングをする項目と、リサイクリングをしない項目とがある。IASBの公開草案では、その他の包括利益の部において、その他の包括利益の金額を、リサイクリングをする項目と、リサイクリングをしない項目とに分けて表示することを提案している。また、その他の包括利益に関連する法人所得税について、税引前の金額により表示し、その他の包括利益に関連する法人所得税の合計について単一の金額を表示する方法を採用する場合、その単一の金額を、リサイクリングをする項目と、リサイクリングをしない項目とに配分することを提案している。

IASBの公開草案では、本公開草案において使用されている「包括利益計算書」という用語は使用されおらず、「損益及びその他の包括利益計算書」という用語が使用されている。しかし、IASBの公開草案においても、企業は、会計基準を記述するために使用している用語を財務

諸表において使用する必要がないため、この点において米国基準との実質的な差異はない。

〈参考文献〉

Financial Accounting Standards Board, *Proposed Accounting Standards Update (Exposure Draft) "Comprehensive Income (Topic 220): Statement of Comprehensive Income,"* May 26, 2010.

International Accounting Standards Board, *Exposure Draft "Presentation of Items of Other Comprehensive Income,"* May 2010.