

◆国際財務報告基準(IFRS)導入にむけて 第4回

シリーズ第2回から国際財務報告基準(IFRS)の適用に当たっての日本基準との相違点に焦点をあて、解説してきた。最終回となる今回は、特に利益観の相違について解説していく。

(本レポートにおいては、原則として2009年1月1日以降適用となるIAS第1号(改訂版)を基礎に執筆する。)

なお、2011年以降に導入との協議が行われているが、国際財務報告基準自体の改定、及び我が国での適用の程度、及び今後のコンバージェンスの進展等、依然多くの検討課題を抱える論点であるため、本レポート執筆時点(2008年10月)から大きな相違が生じる可能性がある点、また意見の一切は執筆者の私見である点に留意する必要がある。

1. 「利益アプローチ」と「包括利益」

シリーズ第3回「日本基準との相違点②」で述べたように、IFRSにおいては、損益計算書ではなく包括利益計算書(様式は2つあるが詳細は後述)が採用されている。損益計算書においては、純利益が計算され、包括利益計算書においては包括利益が計算される。

日本基準とIFRSのもっとも大きな相違点は、利益観の相違、つまり計算される利益が異なる点であるといえる。日本基準では、収益費用アプローチ(利益観)のもと、適切な期間損益計算に重きをおき期間収益と期間費用の差額としての「純利益」を算定し、純利益とそれを生み出す株主資本を特に重要な情報として位置づけている。ただし、近年のコンバージェンスの影響で日本基準は資産負債アプローチ(利益観)の要素を多分に取入れ、コングロマリッド(混合利益観)であるといわれている。一方、IFRSにおいては、資産負債アプローチのもと、資産と負債の差額を純資産と定義し、期首・期末の純資産の変動額のうち、資本取引に該当する変動によらない部分として包括利益が計算される。そして、貸借対照表を特に重要な情報と位置づけている。

包括利益の数値上のイメージとしては、純利益よりも広い概念(絶対的に広いわけではない)であり、我が国の財務会計の概念フレームワークにおいては下式のように算定することができる。

包括利益＝純利益＋その他の包括利益－過年度その他の包括利益のうち当期に投資のリスクから解放された部分

上式で、過年度その他の包括利益のうち当期に投資のリスクから解放された部分が、損益計算に反映されるプロセスを「リサイクリング」といい純利益と包括利益をつなぐ重要な概念である。

また、「その他の包括利益とは、IFRSで要求または容認されている当期損益として認識されない収益および費用項目である」とも定義され、その他の包括利益の例示は、以下のとおりである。(詳細は後述)

- 再評価利益剰余金の変動額(IAS第16号、第38号)
- IAS第19号の93A項にもとづき認識された確定給付年金制度の数理差異
- 外国事業の財務諸表の換算から発生する損益(IAS第21号)
- 販売可能金融資産の再評価において発生する損益(IAS第39号)
- キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ手段にかかる損益のヘッジ有効部分(IAS第39号)

2. 「その他の包括利益」となぜ包括利益なのか

ここで、あらたな利益概念である「その他の包括利益」について解説する。もっとも一般的なその他の包括利益は、日本基準でいう「その他有価証券評価差額金」であり、包括利益のうち投資のリスクから未解放な部分をいう。純利益には、利益の業績測定性や分配可能性といった長所を備えている反面、その他の包括利益の決済や売却時点を操作することにより、利益操作を可能にするという大きな欠点がある。包括利益は資産・負債の公正価値評価を前提として計算されるため純利益がかかえる利益操作可能性といった欠点はなく、これが、IFRSにおいて包括利益を採用したもっとも大きな理由である。

(留意事項) 掲載内容は、掲載時点における情報であり、その後の法令等の改正によっては、実際の取扱いが掲載内容とは異なるおそれがあることをご理解下さい。
また、この情報を参考にされ、何らかの意思決定をされる場合は、必ず信頼できる専門家の助言を受けた上で実施していただきますようお願いいたします。

3.1つの計算書または2つの計算書

会計年度中に認識されたすべての収益及び費用は、

a.「1つの包括利益計算書」

b.「①損益計算書と損益計算書の純損益から出発して、その他の包括利益の構成要素を表示する計算書及び②包括利益の構成要素を表示した計算書」

のいずれかの様式で表示しなければならない。(IAS第1号(改訂版)第81項)そしてb.の場合は純損益と包括利益をつなぐ概念として、上述のリサイクリングが行われるのである。

また、計算上、最低限以下の区分として表示する。(IAS第1号(改訂版)第81項,90項, 92項)(IAS第1号第81項,82項,83項)

- a.収益
- b.金融費用
- c.持分法投資損益
- d.税金費用
- e.廃止事業にかかる税引前当期純損益
- f.利益又は損失
- g.少数株主損益
- h.親会社の株主に帰属すべき利益

さらに、会社の経営成績をよりわかりやすくするために、必要に応じて上記以外の見出しや小計等の追加区分を記載することも要求される。

また、IAS1号(改訂版)においては、上記に加え、以下の項目の記載も求められる。(第82項)

- a.性質別に区分したその他の包括利益の構成要素
- b.持分法適用関連会社及びジョイント・ベンチャー投資にかかるその他の包括利益の持分額
- c.包括利益合計額
- d.当期の包括利益合計額に帰属する少数株主持分
- e.当期の包括利益合計額に帰属する親会社株主持分

4.その他の損益計算の相違

● 営業利益の表示方法 性質別分類・機能別分類

IFRSにおいては、費用項目を機能別または性質別に分類し損益計算書(または包括利益計算書)上で表示、または財務諸表注記しなければならない。また損益計算書上で区分表示することを推奨している。(IAS第1号第88項, 89項)

機能別分類および性質別分類による損益計算書区分の例示

性質別分類による費用の分類

収益	XXX
その他の収益	XXX
原材料仕入	XXX
人件費	XXX
減価償却費	XXX
その他の費用	XXX
費用合計	XXX
営業利益	XXX

機能別分類による費用の分類

売上	XXX
売上原価	(XXX)
売上総利益	XXX
その他の収益	XXX
販売・一般管理費	(XXX)
その他の費用	(XXX)
営業利益	XXX

● 特別損益項目の計上禁止

いかなる損益であっても、特別損益項目(extraordinary items)として、損益計算書上または財務諸表注記で開示することは認められない。(IAS第1号第85項)

(留意事項)掲載内容は、掲載時点における情報であり、その後の法令等の改正によっては、実際の取扱いが掲載内容とは異なるおそれがあることをご理解下さい。
また、この情報を参考にされ、何らかの意思決定をされる場合は、必ず信頼できる専門家の助言を受けた上で実施していただきますようお願いいたします。