



Title	拡大包括主義損益計算書への改訂(1):FAS130の包括利益の報告
Author(s)	早川, 豊
Citation	経済学研究, 48(1), 49-57
Issue Date	1998-06
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/32108
Type	bulletin (article)
File Information	48(1)_P49-57.pdf



[Instructions for use](#)

拡大包括主義損益計算書への改訂 (1)

— FAS130の包括利益の報告 —

早 川 豊

1. 序

本稿は、本号と次号の二つからなる。本号では、FASBによって昨年6月に公表されたFAS 130『包括利益の報告』の概要を設例を通じて分析してみることにする。次号では、この基準がどのような経済的・会計的背景、ないし諸外国からの影響を受けて発表され、アメリカ独自のものになったか、この基準が今後、どのように発展していくかについて、検討を試みたいと考えている。

2. 包括利益の意義

包括利益とは、なにか。当期業績主義とか包括主義とか、伝統的な会計学のテキストでいわれてきたものと、どのような関係にあるのだろうか。アメリカの会計基準は、包括主義損益であるが、厳密な意味では、すべてを包括した損益ではなかった。すなわち、アメリカの包括主義損益は、いくつかの例外規定が設けられ、資産負債の変動の相手勘定を損益計算書に計上せず、資本調整勘定で処理してきた¹⁾。これらは、外貨建財務諸表の換算差損益²⁾、企業年金積立不足³⁾、AFS有価証券(AFSは、Available For

Sale Securitiesの略であり、売却用有価証券のことである。以下、AFSをAFS有価証券ということにする。)の未実現保有損益⁴⁾に代表される。

その他の項目も考えられているが⁵⁾、金額上、大きな金額は上記3項目である。

そこで、その他の項目を後回しにし、当面、緊急を要する資本調整勘定である上記3項目を包括利益の計算に算入することにしたのである。

では、上記資本調整勘定を包括利益に算入する手段として、次のような工夫がなされている。

包括利益 = 当期純利益 + その他包括利益

本基準では、当期純利益を従前の損益計算書から導きだしているのだから、その他包括利益とは何かを明確にすれば包括利益が算出できる。その他包括利益の項目は、上記資本調整勘定と同じである。すると、資本調整勘定は、株主持分の別記項目であり、その他包括利益の項目でもあるので、これは資本取引か損益取引か明確ではなく、その中間に位置する、ともいえる。ゆえに、報告方法として、損益計算書タイプ・フォーマットと株主持分変動計算書タイプ・フォーマットのいずれでも報告可能としているのである⁶⁾。

1) SFAS No. 130, *Reporting of Comprehensive Income*, June 1997, para. 3.

2) SFAS No. 52, *Foreign Currency Translation*, December 1981, para. 3.

3) SFAS No. 87, *Employers' Accounting for Pension*, December 1985, para. 37.

4) SFAS No. 115, *Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities*, May 1993, para. 13.

5) SFAS No. 130, *op.cit.*, para. 39 and SFAS No. 130, *op.cit.*, para. 106-124.

6) SFAS No. 130, *op.cit.*, para. 20 and *op.cit.*, para. 22.

このように、グレイ・ゾーンの資本調整勘定を
 その他包括利益の項目として計上し、包括利益
 の計算に算入すべしとするからには、従来では、
 貸借対照表の株主持分のストック計算であった
 ものが、フロー計算の性格をも有することにな
 る。したがって、フロー計算書では、その他包
 括利益の項目の期中増加と減少額の両者をディ
 スプレイすべきであり⁷⁾、ストック計算書では、
 その他包括利益の項目の期末残高およびその他
 包括利益全体の期末残高をディスプレイすべき
 だということになる⁸⁾。事実、これらをFAS130
 で逐一、定めている⁹⁾。

なお、FAS130では、ディスクローズとディ
 スプレイという用語を区別している。財務諸表
 本体または脚注での開示をディスクローズとい
 い、本体で詳細変動表示のことをディスプレイ
 と使い分けている⁹⁾。本基準は、『フル・セット
 の一般目的財務諸表で包括利益とその項目の報
 告とディスプレイの基準を設定する』、といっ
 ている¹⁰⁾。この場合の「報告」は、期末残高報
 告であり、ディスプレイは期中の総額方式ディ
 スプレイ、すなわち、期中増加と期中減少の総
 額法ディスプレイをいうのである¹¹⁾。

3. 包括利益のディスプレイ諸問題

このように、従前から各資本調整勘定の別記
 勘定(ストック勘定)として位置付けられてきた
 ものを、フロー勘定としても位置付けたい、と
 いうことになると下記の諸問題が発生する。

1. なぜ、包括利益を報告しなければならない
 のか。
2. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、その他包括利益の項目は何が含まれ
 るか。

3. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、包括利益のフロー総額と期末ストッ
 ク総額の集計をディスプレイすべきか。
4. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、一株当たり包括利益をディスプレイす
 べきか。
5. 包括利益の報告をしなければならないとし
 ても、そもそも、会計方法変更影響額は包
 括利益に入るのか。
6. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、包括利益の項目の区分表示と、その
 詳細変動ディスプレイはどうすべきか。
7. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、包括利益の項目の報告は、一つのフ
 ロー計算書で行うべきか、二つのフロー計
 算書で行うべきか。
8. アメリカでは継続事業損益以降の損益は、
 原則として、税引後ベースで報告している
 ので、その他包括利益の項目も税引後ベ
 ースで報告すべきか。
9. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、株主持分変動計算書の詳細変動ディ
 スプレイで代替できるか。
10. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、過年度損益修正は包括利益の項目に
 含まれるか。
11. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、キャッシュ・フロー計算書の間接法
 の計算の出発点は純利益からか、包括利益
 からか。
12. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、繰越欠損金対応の繰延税金資産は、
 包括利益の項目に入るのか。
13. 包括利益の報告をしなければならないとし
 たら、比較目的で表示される過年度分の財
 務諸表の遡及再表示をしなければならない
 のか。

7) *Ibid.*, para. 18~21.

8) *Ibid.*, para. 26.

9) *Ibid.*, para. 20.

10) *Ibid.*, para. 1.

11) *Ibid.*, para. 68.

思いついただけを列挙してみた。これらは、
 次号で詳細に述べることにして、ここでは、結
 論のみを示すことにする。

1. なぜ、包括利益を報告しなければならないのか。

この問題に答える前に、包括利益の定義をしておく必要がある。包括利益とは、コンセプト・ステートメント6で『ノン・オーナー・ソースからの期中取引等からの企業の株主持分の変動』である¹²⁾。すなわち、包括利益とは、一般に、増資や配当以外の取引から生じる純資産の期中増減の集合体の合計額である。そこで、なぜ、純利益だけでなく、包括利益までを報告させる必要が生じてきたのか。企業年金積立不足は、FAS87の公表により、一流企業でも膨大な金額を報告しており、外貨安におちいっている現地法人を有する企業でも、膨大な外貨建財務諸表換算差損を計上しており、また、財テクに走った企業も、膨大なAFS有価証券未実現差損を計上している企業があるのは、周知の事実である。それらの差損は、損益計算書をバイパスし、株主持分の別記項目として株主持分の減少として、純額法ディスプレイであった¹³⁾。これらをフロー計算書で、詳細変動ディスプレイする必要があるからである¹⁴⁾。

2. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、その他包括利益の項目は何が含まれるか。

その他包括利益の項目の決定は、暫定的に重要な資本調整勘定ということになった。暫定的にそれらは、外貨建財務諸表の換算差損益¹⁵⁾、企業年金積立不足¹⁶⁾、AFS有価証券の未実現保有損益¹⁷⁾ということになる。

3. 包括利益の報告をしなければならないとし

たら、包括利益のフロー総額と期末ストック総額の集計をディスプレイすべきか。

フロー計算としての包括利益の総額は、当然、集計してディスプレイしなければならない。それにストック計算書で期末包括利益残高がディスプレイされているので、期首残高を逆算できる。最小限、上位二つの総額のディスプレイが必要となる¹⁸⁾。

4. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、一株当たり包括利益をディスプレイすべきか。

包括利益は、未実現の資本調整勘定を含んでいるので、当期の業績であるのか否かは、論争あるところである。公開草案では、ディスプレイを要求しているが¹⁹⁾、本基準では、要求していない²⁰⁾。その理由については、次号で説明する。

5. 包括利益の報告をしなければならないとしても、そもそも、会計方法変更影響額は包括利益に入るのか。

会計方法の変更は、過年度分の修正を伴い、それをAPB20²¹⁾で税引後で当期純利益に含めている。それゆえ、アメリカでも、コンセプト・ステートメント5とAPB20では、見解を異にしている²²⁾。本会計基準では、APB20を踏襲して純利益区分としている²³⁾。

6. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、包括利益の項目の区分表示と、その詳細変動ディスプレイはどうすべきか。

包括利益項目の区分は、詳細にしようと思え

12) FASB Concepts Statements No.6, *Elements of Financial Statements*, December 1985, para.70 および SFAS No. 130, para. 70.

13) SFAS No. 130, *Reporting Comprehensive Income*, June 1997, para. 62.

14) *Ibid.*, para. 67.

15) SFAS No. 52, *op.cit.*, para. 3.

16) SFAS No. 87, *op.cit.*, para. 37.

17) SFAS No. 115, *op.cit.*, para. 13.

18) SFAS No. 130, *Ibid.*, para.14 and para. 26.

19) FASB Exposure Draft, *Reporting Comprehensive Income*, June 1996, para. 75.

20) SFAS No. 130, *op. cit.*, para. 77.

21) APB No. 20, *Accounting Changes*, July 1971, para. 20.

22) FASB Concepts Statements No.5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, December 1984, para. 39

23) SFAS No. 130, *op. cit.*, para. 82.

ば、地域別、銘柄別等にいくらかでも詳細になる。本会計基準は、2. で示した3項目だけでよく、各項目の詳細区分不要である。また、3項目の各フローは、期中増加と期中実現減少の総額法ディスプレイで行うことになっている²⁴⁾。

7. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、包括利益の項目の報告は、一つのフロー計算書で行うべきか、二つのフロー計算書で行うべきか。

包括利益の計算は、包括損益計算書で行うべきであり、原則として、二つのフロー計算書で行うべきである。ただし、上記の資本調整勘定がない企業があるため、二つのフロー計算書を強制する定めになっていない²⁵⁾。

8. アメリカでは継続事業損益以降の損益は、原則として、税引後ベースで報告しているので、その他包括利益の項目も税引後ベースで報告すべきか。

結論では、税効果の開示がどこかで行われている限り、税引前の一括税引でも個別税引後でも、選択が許されている²⁶⁾。

9. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、株主持分変動計算書の詳細変動ディスプレイで代替できるか。

もともと、その他包括利益の項目は、株主持分の別記項目である資本調整勘定であるので、従前の貸借対照表の株主持分の別記項目を昇格させた株主持分変動計算書での報告とディスプレイが別法として許されている。しかし、FASBの7人の委員のうちコープ委員とフォスター委員がフロー計算のバイパスに相当するとして、または、財務諸表ユーザーに理解しにくいとして、猛烈に反対している²⁷⁾。

10. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、過年度損益修正は包括利益の項目に含まれるか。

過年度損益修正は、FAS16²⁸⁾によると、あくまでも過年度の業績の修正であり、当期の包括利益に含められない²⁹⁾。これは5. で述べたAPB20の会計方法変更影響額は、過年度の損益修正であるが、純利益に算入されているので³⁰⁾、首尾一貫していない。

11. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、キャッシュ・フロー計算書の間接法の計算の出発点は、純利益からか包括利益からか。

キャッシュ・フロー計算書の間接法は、発生主義の純利益から出発して、現金主義に変換するものである。もし、包括利益から出発すれば、その他包括利益の項目が未実現損益の集合体であるので、現金主義会計ではなんら関係がないので修正計算が増加するだけである。ゆえに、キャッシュ・フロー計算書の間接法は、純利益から出発すべきである³¹⁾。

12. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、繰越欠損金対応の繰延税金資産は、包括利益の項目に入るのか。

借方に繰延税金資産と貸方に払込剰余金となるような会社更生法上の会計処理は、資本取引であり、包括利益に入らない³²⁾。

13. 包括利益の報告をしなければならないとしたら、比較目的で表示される過年度分の財務諸表の遡及再表示をしなければならないのか。

原則として、比較目的で表示される過年度分の財務諸表の遡及再表示をしなければならない。しかし、経過措置として、本基準採択以前分の未実現損(益)の実現戻入益(損)については、純額法ディスプレイでも許される³³⁾。

28) SFAS No. 16, *Prior Period Adjustments*, June 1977, para. 16.

29) SFAS No. 130, *op. cit.*, para. 106.

30) APB No. 20, *op. cit.*, para. 20.

31) SFAS No. 130, *op. cit.*, para. 107.

32) *Ibid.*, para. 115.

33) *Ibid.*, para. 128.

24) *Ibid.*, para. 91.

25) *Ibid.*, para. 96.

26) *Ibid.*, para. 105.

27) *Ibid.*, para. 8-10.

4. 包括利益報告の設例 1

下記条件により、FAS130に準拠した貸借対照表、損益計算書、包括損益計算書、その他包括利益の税効果の脚注開示、期末税引その他包括利益残高の脚注開示の設例を解いてみよう。

設例 1 の条件

1. 当社は12月末決算であり、当期からFAS130の基準を適用しなければならない。
2. 期末残高試算表は、下記のとおりであった。
3. 上記の期末残高試算表のその他包括利益は、税引前の金額である。
4. 税率は、25%とする。
5. 上記により、FAS130に準拠した貸借対照表、損益計算書、包括損益計算書、その他包括利益の税効果の脚注開示、期末税引その他包括利益残高の脚注開示を行え。

期末残高試算表 1999年12月31日現在

	借方	貸方
現金	150,000	
受取債権	175,000	
AFS有価証券	112,000	
土地・建物・機械・備品	985,000	
買掛債務		112,500
未払債務		79,250
未払企業年金		128,000
借入金		318,500
期首普通株式資本金		150,000
期中増資		50,000
期首払込剰余金		300,000
期中増資		100,000
期首繰越利益		88,500
期中支払配当	10,000	
期首その他包括利益		33,333
外貨建財務諸表換算益		10,666
AFS有価証券未実現利益		17,333
AFS証券未実現利益の実現戻入損	2,000	
企業年金積立不足	3,333	
発生税金 その他包括利益	13,999	

営業収益		140,000
営業費用	25,000	
営業外損益		8,000
有価証券売却益		2,000
発生税金	31,250	
税引後特別損失	28,000	
税引後会計方法変更累積影響額	2,500	
合計	1,538,082	1,538,082

FAS130に準拠した財務諸表の作成の準備段階として、精算表を作成した方が、得策であるので、下記にそれを作ってみよう。なお、以下の精算表および財務諸表において、★はFAS130準拠の必須ディスプレイ集計額であり、☆はFAS130準拠のその他包括利益の項目でディスプレイされる金額である。

包括利益報告の精算表

			損益計算書		包括損益計算書		貸借対照表	
	期末残高試算表	25%税金	借方	貸方	別法ではB/S表示		借方	貸方
					借方	貸方		
現金	+150,000						150,000	
受取債権	+175,000						175,000	
AFS有価証券	+112,000						112,000	
土地・建物・機械・備品	+985,000						985,000	
買掛債務	-112,500							112,500
未払債務	-79,250							79,250
未払企業年金	-128,000							128,000
借入金	-318,500							318,500
期首普通株式資本金	-150,000							150,000
期中増資	-50,000							50,000
期首払込剰余金	-300,000							300,000
期中増資	-100,000							100,000
期首繰越利益	-88,500							88,500
当期純利益						63,250★		63,250
期中支払配当	+10,000						10,000	
期首その他包括利益	-33,333	+8,333						25,000
外貨建財務諸表換算益	-10,666	+2,666				8,000☆		8,000☆
AFS有価証券未実現利益	-17,333	+4,333				13,000☆		13,000☆
AFS証券未実現利益の実現戻入損	+2,000	-500			1,500☆		1,500☆	
企業年金積立不足	+3,333	-833			2,500☆		2,500☆	
発生税金 その他包括利益	+13,999	-13,999				0		
当期包括利益					80,250★			
期末その他包括利益							42,000★	
営業収益	-140,000			140,000				
営業費用	+25,000		25,000					
営業外損益	-8,000			8,000				
有価証券売却益	-2,000			2,000				
発生税金	+31,250		31,250					
税引後特別損失	+28,000		28,000					
税引後会計方法変更累積影響額	+2,500		2,500					
当期純利益			63,250★					
合計	0	0	150,000	150,000	84,250	84,250	1,436,000	1,436,000

上記で示した精算表から、FAS130に準拠し、その他包括利益残高の脚注開示を順次、作成した貸借対照表、損益計算書、包括損益計算書、と、以下のとおりとなる。
 その他包括利益の税効果の脚注開示、期末税引

貸借対照表 1999年12月31日現在

資産:	
現金等	150,000
受取債権	175,000
A F S 有価証券	112,000
土地・建物・機械・備品	985,000
総資産	<u>1,422,000</u>
負債:	
支払債務	112,500
未払金	79,250
未払企業年金	128,000
借入金	318,500
総負債	<u>638,250</u>
資本:	
普通株式資本金	200,000
払込剰余金	400,000
留保利益	141,750
その他包括利益	<u>42,000★</u>
株主持分	783,750
総負債および株主持分	<u>1,422,000</u>

損益計算書 1999年1月1日～1999年12月31日

営業収益	140,000	
営業費用	-25,000	
営業外損益	8,000	
有価証券売却益	<u>2,000</u>	
税引前継続事業純利益		125,000
発生税金(25%)	<u>-31,250</u>	
特別損失と会計方法変更影響額控除前純利益		93,750
税引後特別損失	<u>-28,000</u>	
会計方法変更影響額控除前純利益		65,750
税引後会計方法変更累積影響額		<u>-2,500</u>
当期純利益		<u>63,250★</u>

包括損益計算書 1999年1月1日～1999年12月31日

当期純利益			63,250★
外貨建財務諸表換算益(税引)		8,000☆	
A F S有価証券未実現利益(税引)		11,500☆	
期中増加(税引)	13,000☆		
期中実現戻入損(税引)	-1,500☆		
企業年金積立不足(税引)		-2,500☆	
その他包括利益			17,000☆
包括利益			80,250★

その他包括利益の項目別税効果の脚注開示

	税引前 変動額	25%税金	税引後 変動額
外貨建財務諸表換算益	10,666	-2,666	8,000☆
A F S有価証券未実現利益	15,333	-3,883	11,500☆
期中増加	17,333	-4,333	13,000
期中実現戻入損	-2,000	+500	-1,500
企業年金積立不足	-3,333	883	-2,500☆
その他包括利益	22,666	-5,666	17,000☆

期末その他包括利益残高の脚注開示

	外貨建財 務諸表換 算益残高	A F S証 券未実現 利益残高	企業年金 積立不足 残高	期末その 他包括利 益残高
期首その他包括利益残高	-500	25,500	0	25,000
期中増減	8,000☆	11,500☆	-2,500☆	17,000☆
期末その他包括利益残高	7,500	37,000	-2,500	42,000★

5. 包括利益報告の設例2

設例1の条件5を下記のように変更する。

設例2の条件

5. 上記により、FAS130に準拠した貸借対照表、損益計算書、株主持分変動計算書、その他包括利益の税効果の脚注開示、期末税引その他包括利益残高の脚注開示を行え。

設例2では、包括損益計算書が株主持分変動計算書に変更されているだけである。

それゆえ、それ以外の財務諸表と脚注は、設例1と同じ結果となるので、再録を省略する。設例2の株主持分変動計算書は、下記のとおりとなる。

株主持分変動計算書 1999年1月1日~1999年12月31日

	期首資本	期中変動	期末資本	包括利益
期首留保利益	88,500		88,500	
支払配当		-10,000	-10,000	
当期純利益		63,250	63,250	63,250★
…期末留保利益			…141,750	
期首その他包括利益	25,000		25,000	
AFS未実現値洗益税引		13,000	13,000	13,000☆
AFS期中実現戻入損税引		-1,500	-1,500	-1,500☆
外貨建財務諸表換算益		8,000	8,000	8,000☆
企業年金積立不足		-2,500	-2,500	-2,500☆
…その他包括利益期中変動				…17,000☆
…期末その他包括利益			…42,000★	
資本金	150,000	50,000	200,000	
払込剰余金	300,000	100,000	400,000	
株主持分合計	563,500	220,250	783,750	
期末包括利益残高				80,250★