

# IFRS による業績評価指標としての「包括利益」

中 井 和 敏

## 要 旨

IFRS (International Financial Reporting Standards : 国際財務報告基準) は、早ければ2015年にも我が国上場企業に強制適用される予定である。IFRS 導入による現行会計基準の大幅な変更は、企業が行っている会計実践にも影響を及ぼすことになる。新基準の導入により、事業活動の成果を示す財務諸表も「貸借対照表」は「財政状態計算書」に、「損益計算書」は「包括利益計算書」に、名称を含め記載される内容も大きく変更される予定である。

本稿では、まず、導入が予定されている IFRS について概説し、新たな基準で作成される財務諸表の中で、特に「包括利益計算書」を取り上げ、基本様式や記載される項目、あるいは特徴などを中心に現行の損益計算書との比較・検討を行った。さらに、IFRS によって表示される「当期純利益」と「包括利益」の違いや、現在活用されている ROE や ROA など主要な業績評価指標に対する影響について、実務的観点から考察した。

## 1. はじめに

IFRS (International Financial Reporting Standards : 国際財務報告基準) の我が国への導入が本格化し、早ければ2015年にも上場企業に対し強制適用される予定である。IFRS 導入は、我が国の現行会計基準や会計制度に対し大幅な変更を迫るものになる。会計制度は、これまでも多くの制度変更があった。特に、2000年以降実施されてきた会計ビッグバンといわれる諸改革 (会計制度の変更) は、連結会計重視、時価会計による評価、キャッシュ・フロー計算書の作成、税効果会計の導入、退職給付引当金改定など、多岐にわたるものであった。また、2006年にスタートした新会社法<sup>(1)</sup>や金融商品取引法の制定、あるいは2009年3月期以降の「内部統制報告制度 (J-SOX)」の導入など、さまざまな動きがあったことは周知の通りである。

このような経緯があって、さらに IFRS 導入の本格化という新たな問題が現実味を帯びてきた。IFRS 導入によって、我が国会計制度は再度大幅に変更されることになる。企業活動の成果を示す財務諸表の表示方法も、これまでの「貸借対照表」は「財政状態計算書」に、「損益計算書」は「包括利益計算書」に、といったように名称を含め、大きく変更される予定である。

本稿では、新たに導入される IFRS の概要を踏まえ、特に「包括利益計算書」を取り上げ、基本構造等の確認、同資料から得られる「包括利益」や「他の各種利益項目」を検証し、業績評価指標として活用するためには、これらの項目をどのように理解すれば良いのか、実務的観点から考察する。

## 2. IFRS 導入の動向

IFRS (International Financial Reporting Standards : 国際財務報告基準) は, IASB (International Accounting Standards Board : 国際会計基準審議会) によって制定された会計基準である。ちなみに, IASB は IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation : 国際会計基準委員会財団) により設立された機関<sup>(2)</sup>で, 本部はロンドンにある。

会計基準については, これまで各国ごとに設定され, 個々のルールに基づいて運用されてきた。近年明らかになった IFRS 導入に向けての各国の動きは, いうまでもなく企業活動のグローバル化の進展が背景としてある。米国, EU (欧州連合), そして中国・日本を含む東南アジア各国においても, これまで国際会計の統一化に向かって進んできたものの, 現時点では会計基準の統一化は図られていない。異なった会計基準で作成される財務諸表での企業間比較は容易ではない。このため, 特に投資家を中心として, 開示される財務諸表の統一化を求める機運がより一層高まってきた。このような中, 2005年1月より, EU (欧州連合) 内での IFRS の強制適用を皮切りに, インド, カナダ, 韓国などにおいて IFRS 導入に向けた動きが活発になり, 将来的には, 主要先進国を含め150カ国以上の国々での IFRS 導入が見込まれている。

我が国でも IFRS 導入に向けての議論が本格化し, 金融庁の企業会計審議会が, 2009年6月に「我が国における国際財務報告基準の取り扱いに関する意見書 (中間報告)」(以下「意見書」と称する。)を公表し, その中で, IFRS 導入に向けた日本版ロードマップを明示した。「意見書」によれば, 「IFRS の国際的な広まりを踏まえると, 企業及び市場の競争力強化の観点から, できるだけ早期に容認することが考えられ, 具体的には2010年3月期の年度財務諸表から IFRS の任意適用を認めることが適当である。」<sup>(3)</sup>とし, 可能な限りの早期導入を促している。

IFRS が設定されるまでは, IAS (International Accounting Standards : 国際会計基準) と称していた。言い換えれば, IFRS は IAS の新たな名称ともいえるのである。参考までに, IAS と IFRS との関係及び相違等について示しておく (図表1)。

(図表1) 「IAS」と「IFRS」の関係

項目	IAS 関係	IFRS 関係
「基準」の名称	IAS (国際会計基準)	IFRS (国際財務報告基準)
設定機関	IASC (国際会計基準委員会)	IASB (国際会計基準審議会)
活動期間	1973年～2001年	2001年～

ちなみに, IASC (国際会計基準委員会) が設定した「基準」や関係項目について論及する場合は, 「IAS (国際会計基準) ○号」と表示する。その後, IASC が改組され, IASB (国際会計基準審議会) となったため, IASB によって設定された「基準」等は「IFRS (国際財務報告基準) ○号」と表示するのが一般的である。

IFRSの導入方法は国によって異なるが、二通りの方法がある。ひとつは、「コンバージェンス (convergence)」という方法で、一般的には「収斂」と訳され、自国の会計基準を保持しつつ、一定の期間をかけて自国の会計基準とIFRSの差を徐々に詰めて行くことによって導入を図ることを意味している。もうひとつは、「アドプション (adoption)」という方法である。アドプションは「採用」もしくは「適用」と訳されるが、IFRS導入に当たってこの言葉を使う場合は、自国において従来から適用している会計基準を破棄し、IFRSを自国に「強制適用」することを意味している。これまで我が国は、IFRS導入については「コンバージェンス (convergence)」という方法で対応してきた。会計ビッグバンといわれる目まぐるしい会計制度の変更は、まさに国際会計基準にコンバージェンスしてきた証でもある。

「意見書」では、さらに「世界各国で受け入れられつつある」という認識の下、「仮に、米国も2014年～2016年にIFRSに移行することが現実となった場合には、国際的な金融資本市場の大半においてIFRSに基づいて財務報告が行われるという状況も想定される。また、同一市場内において複数の会計基準が長期にわたり併存することは、比較可能性の観点から望ましくないという意見も出されている。したがって、前記の内外の諸状況を十分に見極めつつ、我が国として将来を展望し、投資家に対する国際的に比較可能性の高い情報の提供、我が国金融資本市場の国際的競争力確保、我が国企業の円滑な資金調達確保、我が国監査人の国際的プレゼンスの確保、基準設定プロセスにおける我が国からの意見発信力の強化などの観点から、我が国においてもIFRSを一定範囲の我が国企業に強制適用とした場合の道筋を具体的に示し、前広に対応することが望ましい。」<sup>(4)</sup>との見解を明らかにしている。このような観点から、「意見書」では「IFRSの強制適用の判断の時期については、とりあえず2012年を目途とすることが考えられる。」とし、「強制適用に当たっては、実務対応上必要な期間として、強制適用の判断時期から少なくとも3年の準備期間が必要になるものと考えられる（すなわち2012年に強制適用を判断する場合には、2015年又は2016年に適用開始）。」<sup>(5)</sup>との見解が示されたこともあり、以後、今日にいたるまで、対象となる企業を始め各関係機関において、IFRS導入に向けた議論が活発になされている。また、「意見書」に明示されたIFRS導入に向けたロードマップを見る限り、これまでの「コンバージェンス (収斂)」から「アドプション (強制適用)」へと、大きく舵を切ったとの印象を受ける。「意見書」によれば、我が国におけるIFRS導入に向けたロードマップ (工程表) は次のようになっている (図表2)。

こういった状況を考慮したためか、日本電波工業株式会社は、2010年3月期決算において、我が国で第1号となるIFRSによる決算書を公表した。参考までに、同社が公表したIFRSによって作成された「包括利益計算書 (2010年3月期)」を取り上げ、日本基準で算出される数値との比較を交えた資料を示しておく (図表3)。

(図表2) 我が国におけるIFRS導入のロードマップ(工程表)

①2009年・・・金融庁企業会計審議会「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)」の公表
②2010年・・・一定条件を満たす上場企業に対するIFRSの任意適用開始
③2011年・・・コンバージェンス終了予定
④2012年・・・上場企業への強制適用の決定予定
⑤2014年・・・企業規模に応じたIFRSの段階的適用開始予定
⑥2015～16年・・・上場企業へのIFRSの強制適用開始予定(連結財務諸表だけに適用するか、個別財務諸表にも適用するかは未定)

(出所) 金融庁企業会計審議会(2009年6月公表)「我が国における国際財務報告基準の取り扱いに関する意見書(中間報告)」に基づいて筆者作成。

(図表3) 日本電波工業㈱の包括利益計算書(2010年3月期)

(IFRSと日本基準の比較)

	IFRS	日本基準(参考)		
		減価償却: 定額法	減価償却: 定率法(推定)	
売上高	52,590	売上高	52,650	52,650
売上原価	38,005	売上原価	37,972	38,505
売上総利益	14,584	売上総利益	14,677	14,145
販売費及び一般管理費	7,560	販売費及び一般管理費	9,821	9,982
研究開発費	2,241	営業利益	4,855	4,163
その他の営業収益	1,007	営業外収益	393	393
その他の営業費用	1,809	営業外費用	658	778
営業利益	3,979	経常利益	4,591	3,778
金融収益	712	特別利益	820	820
金融費用	388	特別損失	1,558	1,558
税引前当期利益	4,303	税引等調整前当期利益	3,854	3,040
法人所得税費用	△33	法人税等	△145	△145
当期利益	4,337	当期利益	3,999	3,185
その他の包括利益	△169			
当期包括利益	4,167			

(出所) 佐渡拓実「国内初のIFRS決算をアナリストが読み解く 日本電波工業に見るIFRSの有用性と注意点」

『IFRS完全ガイド2011』日経BP社、80頁より。

(注) 定率法による決算数字は、著者である佐渡氏(大和証券キャピタル・マーケットズ 金融証券研究所 シニアアナリスト)が用いた推定数値であり、IFRSと日本基準による利益変動について理解するために、参考資料として併記したものである。

日本電波工業㈱のIFRSによって作成された包括利益計算書(2010年3月期)をみると、経常損益や特別損益の表示がない。これは、現行会計基準で表示が義務付けられている「営業外損益」と「特別損益」の区分計上が、「その他営業収益(金融収益以外)」と「その他営業費用(金融費用以外)」、「金融収益」と「金融費用」とに組み替えられていることによる。また、IFRS導入による利益変動要因として、特に減価償却方法の変更が挙げられている。しかし、この点については、同社では既にIFRSに

対応した会計処理を行っていることもあり、利益変動にさほど大きな影響はみられない。これまで、我が国では特に製造業を中心として、多くの企業で定率法が採用されていた。しかし、IFRSでは、日本電波工業㈱の決算書にみられるように、減価償却の方法については、原則として定額法による会計処理の採用を提起している。

こういった問題を含めIFRSによる利益計算方法を理解するために、日本電波工業㈱が2010年3月期決算として公表したIFRSによる「包括利益計算書」を例に挙げ、IFRSと日本基準による利益計算の違いによって生じた差異の主要因などについて、比較的分かりやすい解説が加えられている資料を紹介しておきたい（図表4）。

（図表4） IFRSと日本基準による日本電波工業㈱の利益計算の差異（2010年3月期）

（百万円）

IFRSの主要な項目	左記に相当する日本基準の項目	IFRSによる 連結財表の数値	日本基準との 差異の概算額
売上高	売上高	52,590	△60
売上原価	売上原価	38,005	33
売上総利益	売上総利益	14,584	△93
販売費及び一般管理費	販管費(研究開発費を除く)	7,560	4
研究開発費	販管費のうち研究開発費	2,241	△24
その他の営業収益	下記①と②の合計額	1,007	△3
	①営業外収益のうち金融収益以外に相当するもの	(189)	(—)
	②特別利益のうち金融収益以外に相当するもの	(817)	(△3)
その他の営業費用	下記③と④の合計額	1,809	△71
	③営業外費用のうち金融収益以外に相当するもの	(255)	△66
	④特別損失のうち金融収益以外に相当するもの	(1,553)	(△5)
営業利益	—	3,979	—
金融収益	下記⑤と⑥の合計額	712	508
	⑤営業外収益のうち金融収益に相当するもの	(712)	(508)
	⑥特別利益のうち金融収益に相当するもの	(—)	(—)
金融費用	下記⑦と⑧の合計額	388	52
	⑦営業外費用のうち金融費用に相当するもの	(388)	(52)
	⑧特別損失のうち金融費用に相当するもの	(—)	(—)
税引前当期利益	税金等調整前当期純利益	4,303	449
法人所得税費用	法人税等	△33	112
当期利益	当期純利益	4,337	338

(注) 「日本基準との差異の概算額」は (IFRS－日本基準) で算出している。(筆者加筆)

【IFRSと日本基準との主な差異について】

(1) 売上高

日本基準は出荷基準により、一方IFRSはリスクと経済価値が顧客に移転したタイミング(着荷基準など)で売上高を計上しているため、IFRSでは日本基準に比べ60百万円減少している。

(2) 営業利益

日本基準では営業利益に影響を及ぼさない「営業外損益及び特別損益(金融損益を除く)」を、IFRSでは営業利益の段階で「その他の営業損益」として計上している。この違いにより、IFRSの営業利益は日本基準に比べ約870百万円減少している。さらに、過年度における日本基準とIFRSとの減価償却方法(主に残存価額)の違いによる研究開発費と遊休固定資産の減価償却費の減少もあるが、一方で日本基準では認識しない同社および国内連結子会社の有給休暇費用の増加により、最終的にIFRSでは日本基準に比べ約876百万円減少している。

(3) 税引前当期利益

IFRSでは新株予約権付社債(複合金融商品)を負債と資本に区分し、負債項目の一部を公正価値(時価)で評価するため、社債償還益の増加と社債利息の増加があり、日本基準に比べ約449百万円増加している。

(4) 当期利益

日本基準とIFRSの社債償還益および連結上の未実現利益の消去に係る税効果の差異により、日本基準に比べ約338百万円増加している。

(出所) 佐渡拓実「国内初のIFRS決算をアナリストが読み解く 日本電波工業に見るIFRSの有用性と注意点」『IFRS完全ガイド2011』日経BP社、81頁より。

日本電波工業(株)は、IFRSによる決算を公表したことについて、2010年6月25日、同社のホームページで「国際会計基準(IFRS)を適用した決算の発表」と題し、次のような見解を明らかにしている。

「当社は、2010年5月13日(木)に国際会計基準(IFRS)を適用した2010年3月期の決算短信(連結)を発表し、本日、IFRSを適用した有価証券報告書を提出いたしました。

当社は2002年3月期から海外投資家向けの英文アニュアルレポートに掲載する連結財務諸表にIFRSを適用してまいりましたが、国内の財務報告におきましても、2010年3月期から国際的な財務活動又は事業活動を行い一定の要件を満たす会社を対象にIFRSの任意適用が可能となりましたので、財務報告の一層の品質向上と経営効率の向上を図るために日本企業として初めてIFRSを適用いたしました。

IFRSは、世界的に承認され遵守されることを目的として国際会計基準審議会(IASB)によって設定された会計のグローバルスタンダードで、世界の多くの国々で採用されています。日本でも早ければ2015年にもIFRSが強制適用される予定です。

(注) IFRS: International Financial Reporting Standards

IASB: International Accounting Standards Board ]<sup>(6)</sup>

日本電波工業(株)(本社:東京都渋谷区)は、大手水晶デバイスの専門メーカーであり、人工水晶を基本材料として水晶振動子、水晶発振器、水晶フィルタ、光学用フィルタ、弾性表面波フィルタ(SAWフィルタ)などの水晶デバイスを製造している。また、医療用超音波診断装置に使用される超音波探

触子も製造し、最近では、周波数シンセサイザや微弱無線モジュールの開発も手掛けている。

水晶デバイスに関して、日本水晶デバイス工業会のホームページに「水晶は、昔から『水の精』といわれその透明性・硬さなどから尊重され、その神秘性から魔法の玉などとして用いられてきました。現在でも研磨して、婦人のネックレスや指輪として貴重視されています。このような水晶が形を変え我々の身の回りに水晶製品として、多く使われています。そして貴重な天然水晶に代え、人工水晶より作られた水晶デバイスとして世に送り出されて、産業の米と言われる半導体と共になくてはならない存在となり、『産業の塩』と呼ばれています。』<sup>(7)</sup>との説明があり、同社が水晶デバイスを中心とする多様な産業用基礎素材を提供するメーカーとして重要な位置を占めていることが分かる。

日本電波工業㈱は、このように多様な基礎素材を多くの分野に素材あるいは部品として提供しているが、製品自体、直接一般消費者の目に触れる機会も少ないので、会社自体も比較的馴染みが無いかも知れない。しかしながら、取引の大半を海外に依存している関係や、将来的には海外での資金調達も視野に入れているためか、他社に先駆け、いち早くIFRSによる決算書作成という措置を取ったのではないかとみられている。ちなみに、2010年3月期現在の実績は、連結売上高（IFRSベース）525億円、連結営業利益（IFRSベース）39億円、資本金106億円、従業員数（連結）1,015名となっている。

また、同社が掲げている経営方針の中で「目標としている経営指標」に言及し、「当社グループは、売上高営業利益率と親会社所有者帰属持分当期利益率（ROE）を経営指標として採算性と資本効率を更に高め企業価値の最大化を目指す」旨を明示している。こういった経営指標を重視するのは、ホームページを見る限りこれまでの経営政策を踏襲したものになっているが、IFRSに対応した決算を行ったことに示されているように、国際基準を意識したものと思われる。但し、2010年3月期は過渡期ということもあり、IFRSによる財務諸表として公表しているものは連結決算関係データだけであり、単独（個別）決算関係データは日本基準で作成されている<sup>(8)</sup>。今後にあつては、特に国際的な規模でビジネスを行っている企業などを中心として、2011年度以降、IFRSの強制適用までに、日本電波工業㈱のようにIFRSに基づいた決算書を公表する企業が増えるのではないかとと思われるのである。

### 3. IFRSの「概念フレームワーク」

IFRSの基礎となっている考え方の原点になっているものに、IASBによる「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」（以下、「概念フレームワーク」と称する。）がある。IASBは、前身のIASCが1989年7月に公表した「概念フレームワーク」を2001年4月に自己の概念フレームワークとして採用し、使用している<sup>(9)</sup>。IFRSでも概念フレームワークを新たに設定するのではなく、以前から設定され、利用されていたIASBによる「概念フレームワーク」を踏襲している。この「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」は、IAS（国際会計基準）やIFRS（国際財務報告基準）などの会計基準設定の基本にある前提や概念を体系化し、会計基準の諸項目についての基礎的概念を明示し、会計基準の解釈や、基準開発に指針を与える役割を果たすべく必要の都度改定を加えながら運用されている。

「概念フレームワーク」は財務諸表を作成する場合の基本となる諸用語あるいは項目、例えば、「資

産」や「負債」、あるいは「収益」や「費用」といった項目に関する具体的な勘定科目の区分についての基本的な考え方を示したもので、我が国の例でいえば「企業会計原則」のようなものである。そこには、財務諸表作成の目的から始まり、資産・負債あるいは収益・費用の測定の仕方、表記方法など財務諸表作成に関する基本的な方針が明示されている。

日本公認会計士協会では、IFRSの普及という目的もあり、同協会のホームページにおいて「テクニカル・サマリー」として「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク（2009年1月1日現在）」を紹介している。それによると「本フレームワークは、外部の利用者のための財務諸表の作成及び表示の基礎をなす諸概念について記述している」とし、次の項目を挙げ、解説を加えている。

- (a) 財務諸表の目的
- (b) 財務諸表における情報の有用性を決定する質的特性
- (c) 財務諸表を構成する要素の定義、認識及び測定
- (d) 資本及び資本維持の概念

以下、各項目の内容について、その概要を紹介しておく。

#### (a) 財務諸表の目的

財務諸表の目的は「広範な利用者が経済的意思決定を行うにあたり、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにある。この目的のために作成される財務諸表は、ほとんどの利用者の共通のニーズを満たすものである。」としながらも、「財務諸表は主として過去の事象についての財務的影響を示すものであり、必ずしも非財務的な情報を提供するものではないため、財務諸表は、利用者が経済的意思決定を行うために必要とするすべての情報を提供するものではない。」とし、財務諸表は決して経営状態のすべてを表示するものではないと条件付けをしている。そして、「目的を満たすために、財務諸表は発生主義会計に基づいて作成される。」とし、「財務諸表は、通常、企業が継続企業である、すなわち予見し得る将来にわたって事業活動を継続するであろう、という前提に基づいて作成される。」と財務諸表作成目的の前提として、「発生主義会計 (accrual basis) での作成」と「継続企業 (going concern)」を挙げている。

#### (b) 財務諸表における情報の有用性を決定する質的特性

質的特性については、財務諸表が提供する情報は「利用者にとって有用なもの」といえるための属性として、「①理解可能性 ②目的適合性 ③信頼性 ④比較可能性」の4つを主要な質的特性として挙げている。そして、「実務上、質的特性の間の均衡又はトレード・オフを衡量することがしばしば必要となる。」とし、財務諸表から得られる情報の有用性を高めるためには質的特性のバランスをとる必要があると指摘している。

#### (c) 財務諸表を構成する要素の定義、認識及び測定

「財政状態の測定に直接関係する構成要素」は、「資産、負債及び持分」とし、各項目について次の



ように定義している。

①資産

資産とは、「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」をいう。

②負債

負債とは、「過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの」をいう。

③持分

持分とは、「企業のすべての負債を控除した残余の資産に対する請求権である。」と定義している。

また、「収益及び費用の要素」については、それぞれ次のように定義している。

①収益

収益とは、「当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるもの」をいう。

②費用

費用とは、「当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものをいう。」としている。

そして、「構成要素の定義を満たす項目」の「認識及び測定」の方法については、次のような解説が加えられている。

まず、「認識」については、「(a)当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか又は企業から流出する可能性が高く、かつ、(b)当該項目が信頼性をもって測定できる原価又は価値を有している場合」が認識のタイミングであると定義している。「測定」については、「測定とは、貸借対照表及び損益計算書で認識され計上されるべき財務諸表の構成要素の金額を決定するプロセスをいう。このプロセスには、特定の測定基礎の選択が含まれる。」としている。

(d) 資本及び資本維持の概念

「資本維持の概念」については、「企業が維持しようとする資本をどのように定義するかに関係する。」とし、「資本維持の概念は、利益が測定される評価の基準を提供することになるので、資本の概念と利益の概念との連繋をもたらす。それは、資本に対する企業の報酬と資本の返還を区別するための必要条件である。資本を維持するために必要な金額を超える資産の流入額のみが利益とみなされ、資本に対する報酬とみなされる。」と定義し、このため、「利益は、収益から費用（該当する場合は、資本維持修正額を含む）を控除した後の残余额である。費用が収益を超える場合には、残余额は純損失となる。」<sup>(10)</sup>との見解を示している。

## 4. IFRSによる「包括利益計算書」の基本様式

### (1) 「包括利益計算書」の概要

IFRSによる「包括利益計算書 (statement of comprehensive income)」の基本様式 (概要) は (図表5) のようになる。

(図表5) 包括利益計算書の基本様式

<b>事業</b>		
<b>営業・売上</b>		
・売上原価	・材料費など	
	・棚卸資産評価損など	
		<b>売上総利益</b>
・販売費	・広告費など	<b>販売費合計</b>
・一般管理費	・人件費	
	・減価償却費など	<b>一般管理費合計</b>
		<b>その他の営業項目前収益</b>
・その他の営業収益 (費用)		
・有形固定資産売却益など		
		<b>その他の営業収益 (費用) 合計</b>
<b>投資・受取配当金など</b>		
		<b>事業利益合計</b>
<b>財務</b>	・受取利息	
	・支払利息など	<b>財務収益及び費用合計</b>
<b>法人所得税</b>	・法人所得税費用	
		<b>継続事業からの利益</b>
<b>廃止事業</b>	・廃止事業による損失など	
		<b>廃止事業による損失</b>
		<b>当期純利益</b>
<b>その他の包括利益</b>		
	・売却可能有価証券の未実現損益	
	・再評価剰余金	
	・為替換算調整勘定など	
		<b>その他の包括利益合計</b>
		<b>包括利益合計</b>

(出所) 日経ビジネス『IFRS 国際会計基準』日経 BP 社, 2009年11月発行, 17頁及び23頁を参考に筆者一部加筆修正し作成。

「包括利益計算書」の作成目的は、現行の損益計算書の目的と同様、企業の経営成績を表示することである。基本的な表示方法は、収益から費用を差し引いて損益を明示するが、IFRSによる「包括利益計算書」では、「当期純利益もしくは純損失 (profit or loss)」と「包括利益 (total comprehensive income)」の両方を表示することになっている。但し、示される最終損益はあくまでも包括利益である。ちなみに包括利益は次のように算出される。

$$\begin{aligned} \text{包括利益} &= \text{当期純利益} \\ &+ \text{当期に認識されたその他の包括利益} \\ &- \text{当期中にその他の包括利益から当期純利益に再分類修正（リサイクル）された金額} \end{aligned}$$

なお、その他の包括利益は、資産・負債の増減のうち、実現の要件を満たしておらず、いまだ当期の損益として認識されないものをいい、次の項目が含まれる。

- ①自己使用固定資産の再評価益
- ②確定給付退職給付制度における保険数理差損益の即時認識額
- ③在外事業体の財務諸表の累積為替換算差額
- ④売却可能金融資産の未実現損益
- ⑤キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ手段から生じた損益の繰延額

その中で③～⑤については、当期純利益への計上の要件を満たした時点でその他包括利益から当期純利益へ振替える。この振替を再分類修正 (reclassification adjustment) またはリサイクルといっている<sup>(11)</sup>。

企業会計基準委員会によって公表された「包括利益の表示に関する会計基準」には「包括利益」と「その他の包括利益」について次のように定義している。それによると、『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。また、『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。』<sup>(12)</sup>との解説がされている。

「包括利益の表示に関する会計基準」によれば、包括利益を表示する目的として「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報告することである。包括利益の表示によって提供される情報は、投資家等の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）<sup>(13)</sup>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。』<sup>(14)</sup>とし、包括利益の持つ意義について論及している。

さらに、「包括利益の表示の導入は、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。また、本会計基準は、当期純利益の計算方法を変更するものではなく、当期純利益の計算は、従来のとおり他の会計基準の定めに従うこととなる。<sup>(15)</sup>としている。すなわち、包括利益については、あくまでも継続的に行われる事業活動の成果を示す当期純利益から得られる会計あるいは経営情報と併用することを推奨している。当期純利益と包括利益から得られる情報を総合し、事業活動に活用することが企業活動の全体的な有用性を高めることになるとし、その活用意義を明らかにしている。

## (2) 「包括利益計算書」に見られる主な特徴

### ① 「経常損益」及び「特別損益」区分の廃止

IFRSによる包括利益計算書の表示上の特徴として、「経常損益」や「特別損益」区分の廃止が挙げられる。企業活動の成果を示す包括利益計算書では、損益項目を異常項目 (extraordinary items) として区分してはならないとしている。すなわち、包括利益計算書に表示する場合、「営業損益・営業外損益・特別損益」といった現行の区分を廃止し、まず、「事業」と「財務」に区分し、「事業」については、さらに「営業」と「投資」に区分し表示する。このように、IFRSでは経常損益や特別損益に関わる項目の開示は廃止され、金融収益・金融費用に含まれない項目は、持分法による投資損益を除き、すべて営業損益計算としてカウントするのである。

また、現行会計制度との比較でいえば、日本基準では「期間損益」を「収益－費用」として認識する。このような把握の仕方を「収益・費用アプローチ」といっている。しかし、IFRSでは「資産・負債アプローチ」という視点から、損益を認識する。「資産・負債アプローチ」では、「資産とは過去の事象の結果として企業が支配し、かつ将来の経済的便益が流入することが期待される資源、負債とは過去の事象から発生した企業の債務であり、これを履行することによって経済的便益を包含する資源が流出する結果になるものと定義し、資産と負債の差額たる純資産の増減を利益とする考え方に基づいている。<sup>(16)</sup>このような考え方もあり、IFRSでは「資産・負債アプローチ」によって算出される包括利益を重視することを原則としているのである。このため、IFRSでは、「収益・費用アプローチ」をベースとして損益額の認識する現行の損益計算書に表示される「営業利益」に、「経常損益」や「特別損益」を包含するため、わざわざ区分計上する必要性はなくなるという見方をとっていると思われるのである。損益を認識する方法が「収益・費用アプローチ」から「資産・負債アプローチ」へ移行するということは、換言すれば、「損益計算書中心」から「貸借対照表中心」ということになる。

現行会計制度の下で作成される損益計算書では、ある特定の期だけに発生した臨時的あるいは突発的な収益・費用は、経常的な損益と区別し特別損益として表示している。このような計上の仕方は、場合によっては、企業側の独自の判断により経常損益ではなく特別損益として処理することも可能であった。しかし、IFRSにおいては、経常的な収益・費用と、非経常的（特別）収益・費用との区分がなくなり、営業外損益（但し、金融収益と金融費用を除く）と特別損益は営業収益・営業費用に組み入れられるため、企業の恣意性はある程度排除されることになる。

## ② 「一計算書方式」と「二計算書方式」

包括利益計算書には「一計算書方式」と「二計算書方式」がある。「一計算書方式」は継続事業の収益から最終損益としての包括利益まで一括して表示する方法である。これに対し、「二計算書方式」はまず継続事業の収益から当期純利益までを表示する。さらに別表で、当期純利益を始めとし「その他の包括利益」に相当する勘定科目を記載した上で「包括利益」を表示するのである（図表6）。

（図表6）包括利益計算書の様式例

一計算書方式	二計算書方式
包括利益計算書	損益計算書
売上高	売上高
売上原価	売上原価
・	・
・	・
当期純損益	当期純損益
その他の包括利益	包括利益計算書
・	当期純損益
包括利益合計	その他の包括利益
	包括利益合計

「一式」を選択するか「二式」を選択するかについてはどちらでもよく、任意選択適用になる予定である。いずれの方法で表示したとしても、先述したように、「包括利益」は「当期純利益」に、持ち合い株式等保有資産の含み損益（帳価と時価の差額）の増減額、あるいは資本取引等による損益等の「その他の包括利益」を合算したものである。したがって、「包括利益」は、結果として当該会計期間でどれだけ正味資産（純資産）が増減したのかを表示することになるため、「包括利益計算書」を見ることにより、当該会計期間における企業の事業活動によって得られた損益と資産価額の変動状況が一括で把握できるメリットもある。

一方、企業サイドからすれば、包括利益が重要視されることは、企業が保有する資産の時価変動リスクに対するより詳しい情報開示が求められると同時に、保有目的や事業活動への貢献度などについても、明確で説得性ある説明が求められることになる。例えば、株式などの有価証券や土地などの有形固定資産を多額に保有した場合、市場価値の変動による多額の評価損の発生により企業価値が毀損する可能性がある。もしも株価下落や為替差損などによる企業価値に大きな影響を与えるような包括利益が示された場合、企業経営者はこれまで以上の説明責任が求められるのである。

## ③ 継続事業と廃止事業

先述したように、包括利益計算書では、まず「事業」という項目を設け、「継続事業」と「廃止事業」に区分する。「継続事業」に計上する収益及び費用は、従来でいう「売上収益・営業外収益・特別利益」とそれぞれに対応する「売上原価・販売費・一般管理費・営業外費用・特別損失」の各費用項目である。但し、包括利益計算書では、現行の会計制度と異なり、営業外収益（金融収益を除く）や特別利

益は「その他の営業収益」に、営業外費用（金融費用を除く）や特別損失といった費用項目については「その他営業費用」として計上する。特に、財務活動によって発生する収益・費用は、財務というカテゴリーに区分し、金融収益・金融費用として計上する。したがって、現行会計制度のもとで表示されている「経常損益」や「特別損益」は、包括利益計算書には表示されないことになる。

「廃止事業」はIFRS 5号に定義されている項目で、すでに処分したか、あるいは売却目的で保有している事業をいい、「独立した主要な事業分野または営業地域」、「独立した主要な事業分野または営業地域を処分するための単一の計画」、「売却予定の子会社」といったものを継続事業とは別に計上することになっている。

事業活動を継続と廃止に区分する大きな狙いは、おそらく株主や投資家を意識したものであろう。将来的に売却対象となる事業などを廃止事業として継続事業と区分し、それらに関する損益を表示することは、株主や投資家にとって当該企業の将来像をより詳しく把握することができる。IFRSでは、このような区分計上を包括利益計算書だけでなく、財政状態計算書やキャッシュ・フロー計算書にも適用する予定である。このような適用が実施されれば、継続事業に関わって発生する損益と廃止事業に伴って発生する損益（この場合は「損失」に重点が置かれると思われる）が区分計上される。このため、株主や投資家はこれまで以上に、より詳細に企業資産・負債等の金額そのものの変動額及び変動要因を把握できることが期待されるのである。

#### ④売上計上基準の変更

現行会計基準では、特に物品販売の場合、出荷基準によって売上を計上する。しかし、IFRSは検収基準での売上の計上を求めている。売上の計上方法を、ただ単に出荷基準から検収基準に変えるだけでも、売上高は変動する。また、このように出荷基準から検収基準に変更されることは、検収日で売上を計上するため、これに関連して出荷システムや受入システムについての変更も余儀なくされる。こういったシステムの変更は、直接現在行っている業務そのものや関連する部門間の連携のあり方・進め方等、多くの見直しが必要になってくると思われる。

## 5. 収益性を示す各種業績評価指標に関する諸問題

### (1) 企業業績の成果を示す「包括利益」

「包括利益計算書」に示される「包括利益」は「当期純利益」に「その他の包括利益」を加えたものであり、「その他の包括利益」は、現行会計制度の下で作成されている「株主資本等変動計算書」に表示される「評価・換算差額等」の変動額に相当する。「その他の包括利益」に直接影響を与える項目としては、「持合株式の評価損益」、「不動産等の固定資産の評価損益」、「為替換算調整勘定」、「退職給付債務の未認識債務増減」といったものがある。これら保有資産を「公正価値（いわゆる時価）」で評価した上で、その評価額との差額を「未実現損益」として「その他の包括利益」に区分し表示する。そして、これら未実現利益が実現した時点で、当期純損益に組み換えるのである。

包括利益が重要視される理由のひとつとして、時価評価による有価証券評価損等を直接包括利益計算書に表示することにより、貸借対照表（IFRSでは「財政状態計算書」）に示される純資産の増減額が包括利益と見合う、いわゆる「クリーン・サープラス関係（会計）」が維持されることが挙げられる。「クリーン・サープラス関係（会計）」とは読んで字の如く、剰余金（サープラス）に損益以外の項目が組み入れられない（クリーン）な会計処理と理解されている。

先述したように、現行の会計処理は、損益計算書の当期純損益には算入しないで、貸借対照表の純資産を増減させていた項目を直接計上する。このような項目として、「有価証券評価損益、外貨の為替換算調整額、退職給付引当金繰入額、デリバティブ評価損益」などの未実現損益などがある。こういった項目を「その他の包括利益」として区分した上で、事業損益の結果としての「当期純損益」に算入し、最終損益として「包括利益」として表示するのである。このような会計処理を行うことによって、包括利益計算書（現行では損益計算書）に表示される最終損益（包括利益）と、財政状態計算書（現行では貸借対照表）に表示される純資産の増減額に一致を見ることになる。

IFRSによる「包括利益計算書」に示される利益項目の中で、企業経営の立場から、どの利益を重視し事業計画を立てて事業活動を行っていくのか、あるいは、どの利益をボトムラインとするのかが問題となる。新たに設定される包括利益を重視するということになれば、経営サイドでは管理できない資産の変動要因が含まれる。本業から得られる当期純利益とのバランスをどのようにとるのか、IFRS導入を契機に、社内的な意思統一を図る必要があると思われる。

## (2) PER (Price Earnings Ratio : 株価収益率), EPS (Earnings Per Share : 1株当たりの利益) 及び PBR (Price to Book Value Ratio : 株価純資産倍率)

当該企業の収益力を株価との比較で投資価値を判断する指標にPER (Price Earnings Ratio : 株価収益率)がある。例えば、ある企業の株価が1,000円で、EPS (Earnings Per Share : 1株当たりの利益)が100円だったとする。この場合、PERは10倍とカウントする。EPSは「当期純利益 ÷ 発行済株式数」で算出する。したがって、当期純利益が増加すればEPSは高くなり、当期純利益が減少すればEPSは減少する。また、当期純利益が一定の場合、発行株式数が多くなればEPSは減少し、発行株式数が少なければEPSは増加する。このように、EPSの増減によってPERも影響を受ける。株式投資は、PERの数値を見て、株価が割安な場合は「買い」、割高な場合は「売り」という行動が見られる。通常、PERが10~20倍を下回れば割安と判断し、これを大きく上回れば割高と判断する。

特に株式投資を行っている多くの投資家は、PERに関し他企業との比較や当該企業の傾向等を観察し、どのような数値になれば投資に踏み切るのか、あるいは売却するのか、この指標（PER）をかなり意識している筈である。PERを算出する場合、現行では当期純利益をベースに考えているが、これを包括利益に置き換えて算出すべきか、どちらが投資判断に際し有効なのか検討が必要である。

また、これらの指標に関連し、PBR (Price to Book Value Ratio : 株価純資産倍率)についても再検討が必要である。PBRは株価を1株当たり純資産 (BPS : Book-value Per Share) で割って算出する (算式:  $PBR (\text{倍}) = \text{株価} \div (\text{純資産} \div \text{発行済株式総数})$ )。株価が1株当たり純資産額

の何倍で取引されているかを示す指標である。この数値が1以下であれば、場合によっては、当該企業を買収し、保有資産を売却すれば高いリターンを得ることができる。反対に、高ければ資産価値以上の評価がされていると理解できる。すなわち、株価が上がればPBRは上昇し、株価が下がればPBRも下落する。また、純資産が増加すればPBRは下落し、純資産が減少すればPBRは上昇する。この指標は、まず株価の変動に影響される。株価は当期純利益あるいは包括利益の影響を受ける。また、算出の基礎になっている純資産額の算定にも影響される。純資産額の算定に当たっては「その他の包括利益」の評価が大きな変動要因になる。PBRについては、こういった連鎖的な関係もあり、資産評価を含め総合的な評価機軸の構築が求められるであろう。

### (3) ROA (Return On Asset : 総資本利益率) 及び ROE (Return On Equity : 自己資本利益率)

#### ① ROA (Return On Asset : 総資本利益率)

ROAは企業が調達した(企業に投下された)資金、すなわち総資本(あるいは「総資産」)に対するリターンを示す経営指標であり、「 $\text{利益} \div \text{総資本} \times 100$ 」で算出される。通常、リターンの効率性を判断する場合は、負債と資本の加重平均資本コスト以上のリターンの獲得を期待する。

現行会計基準により作成する財務データを活用してROAを算出する場合、リターンは「経常利益」を使用する。現行会計基準で算出される経常利益には特別損益を計上しない。しかし、IFRSでは、経常損益や特別損益の区分がなくなるため、それら損益(金融収益・費用を除く)を加算した営業利益を用いるのか、税引前当期純利益を用いるのか、あるいは包括利益を用いるのか、社内的な意思統一が必要である。

#### ② ROE (Return On Equity : 自己資本利益率)

ROEは株主資本に対する利益率の割合を示す経営指標であり、「 $\text{当期純利益} \div \text{自己資本} \times 100$ 」で算出される。利益率を算出する場合、現行会計制度の下では「当期純利益」を用いるのが一般的である。また、分母に用いる自己資本についていえば、簡便的には「純資産」を用いる場合もあるが、資本金や各種剰余金で構成される「株主資本」を用いるのが一般的である。

しかしながら、この算式では、「その他の包括利益」を含まない「当期純利益」を、分母には「その他の包括利益」を含む「株主資本」を用いることになる。もし、保有株式等の株価が下落した場合、分母が縮小するためROEは高くなる。反対に、株価が上昇すれば、分母の増加によりROEは低くなる。このように「当期純利益」が一定の場合、ROEの数値が変動するため、ROEを算出するに当たって、このまま当期純利益を使用すべきか、あるいは新しく表示される「包括利益」を使用するのか検討が求められることになる。

### (4) 売上高営業利益率、売上高経常利益率及び売上高当期純利益率

#### ① 売上高営業利益率

IFRSによる利益計算では、「営業外損益(金融収益・金融費用を除く)」と「特別損益」が営業損益



計算に含まれるため、現行会計基準で算出される営業利益とIFRSによって算出される営業利益とは、かなり乖離（変動）することになる。現行会計基準による営業利益は本来の事業活動によって得られる成果を示すもので、これまで多くの企業で経営目標として用いられてきた。しかし、IFRSで示される営業利益には、特別損益といういわばスポットで発生する非経常的な事業活動の結果をも含むことになる。IFRSにより示される営業利益を重視する場合はこの点に対する注意が必要である。

## ②売上高経常利益率

多くの企業が収益性指標として重視している「経常利益」には、特に再考が求められる。現行会計基準では、本来の事業活動の成果を反映する営業損益と、短期保有の有価証券売買損益や受取利息や支払利息など、財務活動の結果を反映する営業外損益とが区分され経常利益が表示されている。このことにより、収益的取引（事業活動）によって発生するコスト管理（あるいは利益管理）や、主として資本的取引によって発生する収益・費用の管理（一部財務管理を構成する）あるいは資金管理の有効性が比較的効率良く把握することが出来た。

しかしながら、IFRSでは経常利益が表示されなくなり、金融収益・金融費用を除く損益（従来の特別損益を含む）は「その他の営業収益・費用」に区分・計上される。したがって、特に利益管理を行う場合、経常利益に代わり、新たに示される「営業利益」「税引前当期純利益」「当期純利益」「包括利益」の中で、どの利益に目標を定めるのか、全社的な見直し・共有化が必要になる。

## ③売上高当期純利益率

「当期純利益」は最終損益を表示する項目として重要視されてきた。特に株主や投資家にとって配当の原資になるため、企業サイドも当期純利益を意識し、配当率や配当性向を考慮しながら、場合によっては、政策的に「益出し」を行うために、保有している有価証券や不動産などを売却することによって当期純利益を多額にすることも多々見られた。

しかし、IFRSでは当期純利益は最終損益ではなく、当期純利益に「その他の包括利益」が加算され、「包括利益」という項目で最終損益が表示される。先述したように「その他の包括利益」には未実現評価損益や資本・負債の変動のすべてが含まれる。そして、未実現評価損益が実現された時、当期純損益に振り替えるのである。このような会計処理を「リサイクリング」<sup>(17)</sup>と呼んでいる。このような処置を容認すると、例えば、過年度に計上された含み益がある投資有価証券を、当期純利益へ振り替えるといった、いわゆる「益出し」が可能になる。しかし、会計処理に恣意性を入れないという原則的立場からすれば、大きく逸脱するため、IFRSでは「リサイクリングの禁止」が盛り込まれる予定である。ただ、産業界からは多様な議論があり、全面的に禁止するかどうかは、現時点では流動的である。

## (5) EVA (Economic Value Added : 経済付加価値)

EVAは投下された資本に対し、新たに得られた利益額(経済付加価値)を示す企業評価指標である。EVAは次の式で算出される。

$$\text{EVA} = \text{NOPAT (税引後営業利益)} - \text{投下資本} \times \text{WACC (加重平均資本コスト)}$$

EVAは営業利益を基に算出する。しかし、IFRSによる包括利益計算書に示される営業利益には金融収益・費用を除く営業外損益や特別損益が含まれる。このため、包括利益計算書を基に、EVAを算出する場合、新たな算式による金額算定が必要である。

## 6. おわりに

IFRSの我が国への導入は、金融庁によって公表されたロードマップに基づいて進められている。このような中で、我が国でいち早く対応した企業は、2010年3月期決算においてIFRSに基づいて財務報告をした日本電波工業㈱であった。次年度以降はIFRSによる財務報告を行う企業は増加するであろう。しかしながら、上場企業が作成する連結財務諸表についてはIFRSを適用するとしても、当該企業が作成する個別財務諸表については、日本基準との並列開示あるいはIFRSは適用しなくてもよいといった弾力的な運用を望む声も多い。

本稿では、IFRSについて特に「包括利益計算書」を取り上げ、現行の表示方法との相違点や注視しなければならない利益は何かといった問題について、実務的観点から考察した。経営的観点からは、「包括利益」を重視するのか、現行会計制度の下で表示されてきた最終損益である「当期純利益」のどちらを重視するのか、あるいは前の段階の「営業利益」か、あるいは「売上総利益」なのか、といった多くの問題がある。また、リーマン・ショック後の金融危機により、各国においてIFRSの根幹を形成するといっても過言でない「時価会計」を一時凍結すべき、といったことも議論された。これは取得原価主義との比較において、時価会計の持つ「危うさ」を露呈するものであった。確かに時価会計は世界の潮流である。しかしながら、時価会計を推奨する議論の根底には、株式価値を高めることが企業価値を高めることに繋がるといった考え方があり、企業価値を高めるためには株式価値を上げなければならない、といったことが普遍的な経営目標になるとすればかなり問題であろう。

IFRS導入への対応によって発生するさまざまな問題は、単に会計基準の変更にとまらぬ財務報告の形式が変更されたといったレベルの問題ではない。例えば、売上高に関する計上基準が従来の出荷基準から検取基準に変更されるだけで、経営システムの全面的な見直し、さらには組織体制の再構築といった問題にいたるまで検討しなければ適切に対応したことにはならない。具体的には、経理・財務部門の業務内容を含めた組織的見直しを始めとし、収益認識方法の変更等に伴う販売・物流などの業務プロセス、バックヤードとしての支援業務のあり方、全社的情報システム等、極めて広範囲にわたる業務内容の検討に取り組まなければならない。あるいは、経営管理のための業績評価指標の活用、資産や負債の資金ポジションに対する政策といった財務戦略などを含めた総合的な経営戦略にも影響を与えることになる。特に、国際的規模で事業を行っている企業にとっては、こういった点を含めた国内外の社内体制全般の再構築が求められるのである。

## 注

- (1) 商法の大規模な改定が行われ、新たに「会社法」が制定された(2005年6月成立, 2006年5月施行)。同法の大きな特徴として, ①法律の条文が漢字・カタカナから漢字・ひらがな表記に変更された。②起業が比較的容易になる。③M&Aが比較的柔軟になる。④合同会社, LLPの新設。といったことが挙げられる。
- (2) IASBは2001年4月に, IASC(International Accounting Standards Committee: 国際会計基準委員会)を組織改正された機関でもある。
- (3) 金融庁企業会計審議会(2009年6月30日公表)「我が国における国際企業会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」の中の, 「二 我が国の会計基準のあり方 2 我が国におけるIFRSの適用に向けた基本的考え方 (3)任意適用」を参照。
- (4) 金融庁企業会計審議会「意見書」(2009年6月30日公表), 「二 我が国の会計基準のあり方 2 我が国におけるIFRSの適用に向けた基本的考え方 (4)将来的な強制適用の検討」を参照。
- (5) 金融庁企業会計審議会「意見書」(2009年6月30日公表), 「二 我が国の会計基準のあり方 2 我が国におけるIFRSの適用に向けた基本的考え方 (4)将来的な強制適用の検討 ①強制適用の判断要素及びその時期 ロ. 強制適用の判断時期 ②強制適用対象及び方法等」を参照。
- (6) 日本電波工業株式会社ホームページ (<http://www.ndk.com>) を参照。
- (7) 水晶デバイスに関するより詳しい内容は, 日本水晶デバイス工業会(QUARTZ CRYSTAL INDUSTRY ASSOCIATION OF JAPAN) ホームページ (<http://www.qiaj.jp>) が参考になる。
- (8) 2010年5月13日公表: 日本電波工業株式会社「決算短信」を参照。
- (9) 橋本尚・山田善隆(2009)『IFRS 会計学基本テキスト』中央経済社, 45頁。
- (10) 日本公認会計士協会HP (<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ifrs/summary/>) 【テクニカル・サマリー】「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」(2009年1月1日現在)を参照。
- (11) 橋本尚・山田善隆(2009)『前掲書』, 63頁~64頁。
- (12) 2010年6月30日に企業会計基準委員会によって公表された企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」の中で定義されている。
- (13) 「クリーン・サープラス関係」について, 「包括利益の表示に関する会計基準」では, 「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。」との説明がされている。
- (14) 「包括利益の表示に関する会計基準」(2010年6月30日企業会計基準委員会公表)の中の「結論の背景」の項目の「目的(21項)」を参照。
- (15) 「包括利益の表示に関する会計基準」(2010年6月30日企業会計基準委員会公表)の中の「結論の背景」の項目の「目的(22項)」を参照。
- (16) 川野克典「管理会計にIFRSが与える影響」『企業会計』(2010年6月 VOL.62 NO.6), 中央経済社, 29頁。
- (17) 経済産業省企業会計研究会(2005年9月公表)「企業会計研究会中間報告書」9頁にある「包括利益とリサイクリング」の項で「リサイクリング」とは, 「『その他の包括利益』として一度認識された未実現評価損益を『実現』した時点で, 改めて純利益に振り替える」と説明している。

