

〈論 説〉

IAS 第1号「財務諸表の表示」に関する考察

——業績の表示方法を中心に——

河 合 由佳理

1. はじめに

2001年に国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) が設立して以来、会計基準の国際化は国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRS) を中心に議論が進められている。IFRSの適用拡大に伴い、各国では会計基準のコンバージェンス作業が実施され、IFRS自体も多くの改訂作業が行われているが、会計基準の国際化においてしばしば注目されてきた論点に業績報告がある。IASBにおける業績報告に関する議論は、これまでの経緯においてそれ自体が独立して取り上げられることや概念フレームワークの改訂作業において取り上げられることもあったが、大半は国際会計基準 (IAS) 第1号「財務諸表の表示」(以下、IAS1) の改訂と関連させる形で取り上げられている。度重なる改訂を経て現在適用されているIAS1は、IFRS適用企業にとって財務諸表の表示に関する様々な選択が可能な基準になっている。業績表示に限定すると、特にこれまで頻繁に取り上げられてきた包括利益の表示方法は、1計算書様式と2計算書様式の選択ができる結果となっている。また、IAS1では、費用性質法と費用機能法の選択が可能であり、利益表示も純損益と包括利益のみが要求されることから多様な表示方法と独自の指標の表示が業績の報告において可能となっている。さらにその他の包括利

益の表示においても税効果に関する表示方法の選択（総額表示、純額表示）が可能となっている。

これらは、IFRSを適用する企業が業績を示す計算書を作成する際に選択可能となる項目であるが、IFRSの適用企業数が増えるにつれ、表示方法の多様化をもたらすことに繋がる。すなわち、表示方法の相違が意思決定に影響する可能性があるといえる。特にIFRSを適用する企業数が多いヨーロッパ諸国においては、企業が財務諸表でどのような表示を選択するか、何を含めるかが現代の会計の一つの研究分野となっていることが指摘されている（Kwinto [2020] p.508）。また、経営者に選択の余地が広がっている状況において、その選択に違いはないかを確認する研究もヨーロッパ諸国を中心に行われている。こうした状況は、任意適用企業が増加しつつある我が国においても業績の比較可能性に影響を及ぼす可能性があるといえよう。

そこで、本稿では、業績報告における表示方法の多様性を生み出すこととなったIAS1の改訂経緯を整理し、上記で取り上げた3つの表示方法の選択に関して、選択が認められた根拠を確認する。また、ヨーロッパをはじめとしたIFRSを適用する諸外国の業績表示の動向と我が国のIFRS適用企業の業績の表示方法の現状を確認し、財務諸表の表示の選択の実態を明らかにするとともに、会計基準で示される選択の根拠との関連を考察する。

2. IAS1の改訂背景と業績表示

(1) IAS1の改訂背景

1997年にIASC (International Accounting Standards Committee : IASC) から公表されたIAS1「財務諸表の表示」は、2001年にIASCがIASBに組織変更した際も、そのまま採用されている。それ以降、IAS1は幾度も改訂されているため、本節では、IAS1の改訂の変遷を、業績を示す計算書を中心に概観する。

2001年当時、IASBにおける業績を示す計算書に関するプロジェクトは、業績報告プロジェクトとして検討が進められていた。プロジェクトの目的は、「損

益計算書に表示する情報の有用性を向上させること」(IAS1,para.BC7)であり、業績報告の新しいモデル開発も進められていた。しかし、IFRSと各国会計基準のコンバージェンスが進む中、同様のプロジェクトを進めていた米国の財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : FASB)との検討内容に相違がみられたことから、当該プロジェクトは、IASBとFASBの共同プロジェクトとして進められることが決定される。こうした変更とともに、業績報告プロジェクトは、損益計算書だけではなく他の報告書の表示も取り扱うこととなり、2006年以降は「財務諸表の表示」プロジェクトとして幅広く進められるようになった。こうして財務諸表の表示プロジェクトは取り扱う内容が広範になったため、要求される一組の財務諸表の構築と比較情報を扱うフェーズAと、財務諸表の情報開示における基本的な問題を扱うフェーズBと、中間財務諸表について扱うフェーズCの三段階に分けて検討が進められてきた。

フェーズAの検討内容は、2007年9月に公表されたIAS1の改訂版に反映されている。業績に関する計算書に着目すると、フェーズAにおいて取り上げられた論点は、1計算書様式と2計算書様式の選択を認めるか否か、組替修正額¹の開示方法(財務諸表本体での開示と注記での開示)、法人所得税の開示方法(財務諸表本体での開示と注記での開示)であった。最終的にはいずれも選択できることとなっているが(詳細は後述)、我が国の会計基準設定主体である企業会計基準委員会(Accounting Standards Board of Japan : ASBJ)はコメントレーターで、当期純利益を重視する観点から2計算書様式の選択を要求し、組替修正額の開示に賛同している。法人所得税の開示については、煩雑さや純利益における法人所得税の開示との関連から公開草案の提案を支持していない。

フェーズAの終了後に進められたフェーズBについては、さらに3つのテーマに分けてプロジェクトが進められた²。1つはIAS1及びIAS7「キャッシュ・

¹ 2006年公表の公開草案「国際会計基準書(IAS)第1号『財務諸表の表示』改訂に関する公開草案 改訂された表示」の和訳では、組替修正額とされているが、改訂後のIAS1では、組替調整額と訳されている。

² 本論文では、3つ目のテーマである非継続事業については除外する。

フロー計算書」の置き換えがテーマであり、根本的な論点を中心に取り扱われていた。2008年10月にはディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」が公表されたものの、財務諸表の表示区分を「事業」「財務」に統一して区分するという新しい表示方法の提案に対しては多くの懸念が示された。また、包括利益計算書において純損益を表示しないとするディスカッション・ペーパーの見解に対する反対意見も影響し、プロジェクト自体が中断される事態となっている。一方、もう1つのテーマは、その他の包括利益(OCI)の表示を検討するものであったが、これに関しては2011年にIAS1の改訂版が公表されている。以上から、業績に関するIAS1の規定は、2007年と2011年に大幅な改訂が行われている³。

(2) 業績に関する表示

既述のようにIAS1は幾度となく改訂された経緯があるが、現行基準における業績表示に関しては、いくつかの選択規定が設けられている。そこで、本節では、現在適用されているIAS1の業績表示に関する選択規定を確認する。

① 計算書の選択

IAS1では、「財務諸表の目的は、広範な利用者の経済的意思決定に有用となる企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供すること」(IAS1,para.9)とされ、業績を示す計算書として純損益及びその他の包括利益計算書が完全な1組の財務諸表の要素として挙げられている。また、IAS1では業績を示す項目の配置について次のように示している(IAS1,para.10A)。

企業は、単一の純損益及びその他の包括利益計算書を、純損益とその他の包

³ IAS1は、本論文で示した改訂以外にも、修正が行われている。例えば、2014年12月には「開示に関する取り組み」、2018年10月には『『重要性がある』の定義』に関する修正が行われている。

括利益を2つの部に表示する形で表示することができる。これらの各部は、一緒に表示し、純損益の部を最初に表示して、その直後にその他の包括利益の部を続けなければならない。企業は、純損益の部を独立の純損益計算書に表示することができる。その場合には、独立の純損益計算書は、包括利益を表示する計算書(純損益から開始する)の直前に置かなければならない。

これらから、IAS1では、1計算書様式と2計算書様式の選択適用を認めているが、記載順に関しては、包括利益よりも純損益を先に表示することを求めている。

② 純損益の部の表示に関する選択

IAS1では、純損益及びその他の包括利益計算書において、純損益、その他の包括利益の合計、当期の包括利益を表示することが求められている(IAS1,para.81A)。したがって、利益表示に関しては、純損益と包括利益のみが要求されている。このうち、純損益に関しては、「企業は、ある期間に認識される収益及び費用のすべての構成要素を、IFRSが別途要求または許容している場合を除いて、純損益に含めなければならない。」(IAS1,para.88)と規定される。ここで、「IFRSが別途要求または許容する場合」に当てはまる収益及び費用がその他の包括利益となる。

その他の包括利益に関しては後述するため、ここでは純損益の部の表示について確認する。純損益の部に表示する科目に関しては、IAS1,para.82に示されているが、それ以外にも目的適合性がある場合には追加的な表示が認められている。これは、「利用者が達成された財務業績を理解し、将来の財務業績を予測するのに役立つ」(IAS1,para.86)と考えるためである。これらから、IAS1を適用する企業は、比較的柔軟な財務諸表の表示方法を採用することが可能となる。例えば、売上総利益や営業利益といった業績指標に関しては、IAS1では要求されないが上記の判断によって表示することも可能となる。ただし、これらは企業の判断による表示であり、IAS1において選択肢が示されているわけではない。

図表1 費用性質法と費用機能法の表示例

費用性質法		費用機能法	
その他の収益	×	収益	×
製品及び仕掛品棚卸増減高	×	売上原価	(×)
原材料及び消耗品消費高	×	売上総利益	×
従業員給付費用	×	その他の収益	×
減価償却費及び償却費	×	販売費	(×)
その他の費用	×	管理費	(×)
費用合計	(×)	その他の費用	(×)
税引前利益	×	税引前利益	×

(出所) IAS1, paras.102-103

一方、IAS1では、純損益で認識した費用の表示について、2つの方法から選択することを推奨している (IAS1, paras.99-103)。1つは、「費用性質法」と呼ばれ、純損益に含まれる費用を性質によって集約する方法であり、減価償却費や従業員給付などの分類を使用する方法である。もう1つは、「費用機能法」と呼ばれ、売上原価や販売費、管理費等に費用を分類する方法である (図表1参照)。これは配分が裁量的になる可能性があるが、売上原価と他の費用が区別されていればこの方法を選択したとみなされる。

③ その他の包括利益の部の表示に関する選択

その他の包括利益に関しては、性質別に分類し、その後に純損益に振り替えられることのないものとその後純損益に振り替えられるものに分けて表示 (IAS1, para.82A) することがIAS1において求められている。この分類方法自体に選択肢はないが、その他の包括利益に関連する法人所得税の額と組替調整額の開示について選択が認められている。法人所得税に関しては、本体または注記のいずれかで表示することが求められ、その他の包括利益を税効果考慮後の純額で表示するか、税効果考慮前の金額とし当該項目に関連する法人所得税の合計額を単一の金額で示す方法が認められている (IAS1, paras.90-91)。組替調整額の開示については、本体または注記において表示することが

可能である (IAS1,para.94)。

3. IAS1 における表示方法の選択とその根拠

前章においては、IAS1のこれまでの改訂経緯やIAS1の業績に関する表示方法を中心に概観した。その中で、業績の表示に関して選択を認める規定を複数確認した。会計情報の表示方法の自由度が高いことは、企業のビジネスモデルを包括利益計算書に反映させることができる一方で、企業間の比較可能性が保てなくなる可能性がある。また、包括利益計算書のそれぞれの項目の名称や財務数値の個々のレベルを自由に設定できることによる概念的秩序の欠如がさらに比較可能性を妨げている可能性もある (Kwinto [2020] p.511)。そこで、本章では、IAS1において選択肢が明示されている1計算書様式と2計算書様式の選択、費用性質法と費用機能法の選択、その他の包括利益の税効果に関する表示の選択の3つを取り上げ、選択を認める根拠をIAS1にもとづいて明らかにする⁴。

(1) 計算書の選択

計算書の選択に関しては、2006年に公表されたIAS1の改訂に伴う公開草案「国際財務報告基準 (IFRSs) 2007 (IAS) 第1号『財務諸表の表示』改訂に関する公開草案—改訂された表示」と2008年に公表されたディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」、2010年に公表されたIAS1改訂に伴う公開草案「その他の包括利益の項目の表示 IAS 第1号の修正案」の3度にわたり、IASBから表示方法に関する提案が行われている。IASB [2006] では、1計算書様式と2計算書様式はいずれも選択できる提案が行われていた。ただし、この段階でIASBは1計算書様式を選好する方針を示していた。なぜなら、

⁴ なお、その他の包括利益の組替調整額の開示についても表示方法に選択が認められているが、その根拠についてIAS1では触れられていないため、本稿では検討対象外とする。

所有者との取引を除く資本の変動の全ての項目が概念フレームワークの収益及び費用の定義を満たすが、純損益とその他の包括利益の明確な区別規準が存在しないため、2つの計算書に区分する原則が存在しないと考えたためである(IAS1,paras.BC49-54)。こうした1計算書様式を選好する考えは多くのコメントレターによって反対されている。結果、純損益とその他の包括利益の報告に関する議論が途中段階にあることから、2つの計算書様式が選択可能とされた。

その後、FASBと共同で公表したIASB[2008]においても2つの計算書様式についてコメントを求めているが、コメントの内容は二分する結果となっている。特に2計算書様式を好むコメント提出者は「純損益」を表示することの意味合いを重視したコメントを提出している。

これらを受け、IASB[2010]では、単一の計算書の中で「純損益」と「その他の包括利益」の2つのセクションを表示する方法が提案されたが、コメントレターによって多くの反対を受けている。多くのコメントレターは、「何をOCIに表示すべきかについての概念的基礎を当審議会が確立するべきだ」(IAS1,para.BC54F)と指摘し、2計算書での純損益とその他の包括利益の表示を維持するよう求めている。

こうした経緯により、IAS1においては1計算書様式と2計算書様式の選択を認めているが、IAS1の結論の背景において「当審議会がこのようにしたのは、連続した計算書の提案に対する否定的なコメント及びコメント提出者の過半数が示したこの変更への抵抗を踏まえてのことである」(IAS1,para.BC54I)と示している。したがって、計算書の選択は概念的な根拠によるものではなく、コメントレターによる見解に従ったものであるといえる。

(2) 純損益の部の表示に関する選択

IAS1では、純損益の部で費用性質法と費用機能法の選択に関して、「企業は、純損益に認識した費用の分析を、費用の性質または企業内における機能にもとづく分類のうち信頼性が高く目的適合性がより高い情報を提供する方を用いて、表示しなければならない」(IAS1,para.99)と示している。また、IAS1によれば、

費用性質法は採用が容易で将来キャッシュ・フローの予測に有用であることに利点があり、費用機能法は前者より目的適合性が高くなる可能性があるが、分類が裁量的になるため追加の開示の必要性を指摘している。このようにそれぞれ利点を有する表示方法のどちらを採用するかは、歴史的要因、業界の要因、企業の性質に左右されることから、経営者が信頼性のある目的適合性のより高い表示を選択するように要求している (IAS1, paras.102-105)。ここで、目的適合性のある財務情報とは概念フレームワークにおいて「利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができる」(IASB[2018]para.2.6)とされる。これらから、純損益の部に関する表示の選択は、概念フレームワークにおける目的適合性の概念を根拠に選択を認めているといえる。

(3) その他の包括利益の部の表示に関する選択

その他の包括利益に関連する税効果の表示はIASB[2006]において2つの選択肢が提案され、それがIAS1においてもそのまま採用されている。その他の包括利益を税引前表示とする選択肢の根拠は、純損益の表示方法との繋がりを重視するものである。つまり、純損益は税引前の金額で表示されるため、「純損益に対するその他の包括利益の追跡可能性を向上」(IAS1, para.BC65) させることが総額表示の利点とされる。一方、税引後の金額でその他の包括利益を表示する純額表示は「財政状態計算書の資本セクションのその他の包括利益項目の識別を促進する」(IAS1, para.BC65) ことが利点とされている。これらから、IAS1では、損益計算書と財政状態計算書との繋がりの観点から総額表示と純額表示の採用を認めている。

4. 諸外国における業績の表示方法と我が国の状況

前章では、IAS1において財務諸表の表示に選択肢が認められる背景や根拠を明らかにした。こうした複数の処理方法から選択することについては、企業の独自性を示すことができる一方、企業間の比較可能性が困難になることから

IFRSを強制適用するヨーロッパ諸国において財務諸表の表示方法について取り上げる研究が進められている。我が国においては、IFRSは任意適用を認めるに留まるが、2021年6月において236社⁵がIFRSを適用しており、適用企業数は年々増加している。そこで、本章では、IFRSを適用するヨーロッパ諸国の研究結果と我が国の状況を比較し、財務諸表の表示に関する選択の現状を明らかにする。

なお、本研究で対象とする我が国の企業は、東京証券取引所第一部に上場するIFRS適用企業（金融業は除く）である。また、2019年4月1日から2020年3月31日の間に決算日を迎えた企業を対象としている。これらの条件を満たした企業は、176社である⁶。

(1) 計算書の選択

計算書の選択に関しては、Cimini [2013]、Barbara and Tiziana [2016]、Kwinto [2020] においてヨーロッパ諸国を対象とした研究が行われている。Cimini [2013] では、フランス、イタリア、ドイツで上場する企業600社（金融業含む）の2009年と2010年のアニュアルレポートで包括利益をどのように報告しているかを調査している。その結果、87%が2計算書様式を選択し、従来の損益計算書とその他の包括利益を分離する傾向があり、1計算書様式を選択する場合も、その他の包括利益の計上がない場合に1計算書様式を選択する傾向があることを示している（Cimini [2013] p.10）。さらに計算書の選択に影響する要素を調べるため、事業規模やその他の包括利益の符号による影響も調査している。その結果、事業規模は2計算書様式の選択に影響しないが、小規模企業の方が1計算書様式を選択する傾向が見られ、その他の包括利益がゼロのドイツの小規模企業において1計算書様式を選択することが多いことを明らかにしている（Cimini [2013] p.11）。また、その他の包括利益の符号（その他の包括利益の金額が正の値になるか負の値になるか）は、計算書の選択に影響しないことが示

⁵ 適用済企業と適用決定企業の合計である。

⁶ 企業情報データベースのeolを用いて検索している。

されている (Cimini [2013] p.12)。

こうした研究結果を受け、Kwinto [2020] は、パリ、フランクフルト、ワルシャワの市場に上場する100社の包括利益計算書を調査し、計算書の選択について地理や業界の類似性の有無を検討している⁷。その結果、特にパリとフランクフルトの市場に上場する大企業は2計算書様式を選択する傾向があることから、Cimini [2013] と同様の結果であるとしている。こうした結果について、2計算書様式はEPS比率の算定基礎としやすく、包括利益との違いを強調したいと考えている可能性や2計算書様式の方が包括利益を必要としない会計基準にもとづく小規模企業と比較が容易であることを挙げている (Kwinto [2020] pp.514-516)。

Barbara and Tiziana [2016] は、上記2つの研究と異なり、財務諸表作成者にWebアンケートを取り、作成者の視点から計算書様式を選択に関する研究を展開している。対象は、金融業を除くイタリアと英国の企業で、分析の結果、各国ともに6割以上が2計算書様式を選択し、計算書様式を選択には財務諸表利用者の観点を重視していることが示されている。また、その他の包括利益の金額や符号はほとんど影響がないことも示している (Barbara and Tiziana [2016] pp.344-355)。これらは他の研究とも整合する結果であり、異なる金融市場や異なる会計文化でも利用者志向を理由として同じ計算書様式を選択することを表している (Barbara and Tiziana [2016] p.350)。

我が国の状況を概観すると、1計算書様式を選択する企業は、176社中11社に留まる。したがって、ヨーロッパ諸国と同様に2計算書様式を選択する企業が大多数である。1計算書様式を選択する11社の業界や企業規模を見ると、卸売業が4社、電気機器業が3社含まれるが、企業規模は大小様々であり、その他の包括利益の金額の大きさや符号に一貫性はない。我が国の場合、IFRSは任意適用となっているため、EUにおけるIFRS強制適用とは状況が異なり単純な比較はできないが、2計算書様式を選択する傾向はヨーロッパ諸国と同様

⁷ Kwinto[2020] は、計算書の選択以外にも純利益の表示や Non-GAAP 指標、その他の包括利益の表示方法についても取り上げている。

であり、純損益を重視することが選択の根拠と考えられる。本研究の対象企業にその他の包括利益がゼロの企業はなかったが、日本の会計基準である「包括利益の表示に関する会計基準」を適用する企業においても1計算書様式を選択する企業は少数であるため⁸、日本企業の方がより2計算書様式を愛好しているといえる。

(2) 純損益の部に関する表示の選択

Kwinto [2020]によると、分析対象であるパリ、フランクフルト、ワルシャワの市場に上場する企業では、各国ともに約3分の2が費用機能法を用いている。また、国ごとに統計的な相違がないことも明らかにされている。ただし、産業別に見た場合、製造業では費用機能法を選択する傾向があり、サービス業では費用性質法を選択する傾向がある。これらから、Kwinto [2020]では、基本的な活動のコストに関わる情報の表示方法の選択に重要な影響を与えるのは、実施された活動の種類であり、地理的なものではないと結論づけている (Kwinto [2020] pp.516-518)。

こうした研究結果がある一方、費用性質法を選択を主とする国も見られる。Laokova and Stasova [2014] はスロバキアで上場する企業の2012年度の財務諸表をサンプルとしているが、対象の58社の8割近くが費用性質法を選択していることを明らかにしている。イタリアの上場企業62社を対象とした Agostini and Marcon [2013] では、9割近くが費用性質法を選択し、IFRS適用前から民法によって費用性質法の適用が規定されていたことによる伝統的な会計処理との結びつきが確認されている (p.17)。

これらから、費用性質法と費用機能法を選択は、業界の置かれた状況やIFRS適用前の会計実務に影響を受けると考えられる。我が国の場合、費用性質法を採用する企業は8社に留まる。これは、従来の日本基準での表示方法が

⁸ 東京証券取引所第一部上場企業で日本の会計基準を適用する1,836社のうち58社が1計算書を採用している。なお、検索期間は上述したIFRS適用企業の条件と同様である。

費用機能法であったことを鑑みると先行研究で示される状況と合致する結果である。なお、費用機能法を採用する企業の属する業界は半数が情報通信業であり、製造業以外が費用性質法を選択する傾向が我が国においてもみられる。

(3) その他の包括利益の部の表示に関する選択

その他の包括利益の部の表示を取り上げた研究には、Agostini and Marcon [2013]、Laokova and Stasova [2014]、Kwinto [2020] がある。イタリアの上場企業を調査対象とする Agostini and Marcon [2013] では、約60%が税引後でその他の包括利益を表示し、約40%が税引前でその他の包括利益を表示し、その多くがその他の包括利益合計の直前に税額を表示していることを明らかにしている (pp.16-17)。イタリアでは選択がばらける傾向がみられるが、スロバキアの企業を対象とする Laokova and Stasova [2014] では、その他の包括利益を計上する企業数が58社中32社と少数であるが、その中の55%が税引後でその他の包括利益を計上している (pp.11-12)。ただし、税引前の総額で表示する企業は金融機関に限られるため、金融機関を対象外とすると、実質的に税引後の純額表示のみが選択されているといえる。また、パリ、フランクフルト、ワルシャワの上場企業を対象とする Kwinto [2020] においても、地域による統計的な違いは明らかにされていないが、各国ともに7割以上が純額でその他の包括利益を表示している (p.521)。

我が国では、税引前の総額表示を選択する企業が6社であり、ほとんどが税引後の純額表示を採用している。これは、諸外国と比較しても選択のばらつきが少ないといえる。この選択には、日本の「包括利益の表示に関する会計基準」で「その他の包括利益の内訳項目は、税効果を控除した後の金額で表示する。ただし、各内訳項目を税効果を控除する前の金額で表示して、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ができる。」(para.30)と規定されるように、純額表示の方が日本基準を使用する企業との比較可能性を担保できることが一つの要因と考えられる。また、当期純利益を重要な業績

数値とみなすため、純損益からの追跡可能性を重視しない結果とも捉えることも可能である。

5. おわりに

本稿では、IFRSを適用する企業が増加するに伴い、多様な財務諸表の表示が可能となっている現状に注目し、業績の表示方法について諸外国や我が国の状況を確認した。近年は多様な業績指標としてNon-GAAP指標に関する議論がしばしば取り上げられているが、本論文では会計基準で示される表示方法の選択のみに着目し、業績を示す計算書に関するこれまでの議論の変遷を会計基準の改訂を追うことによって確認した。

その後、現行のIAS1において示されている3つの選択肢に関する論点を取り上げ、それぞれの選択を認める背景や根拠を明らかにした。1つ目の論点である1計算書様式と2計算書様式の選択に関しては、IAS1の改訂経緯を踏まえるとコメントレターの意見による影響を大きく受けた結果となっているが、実際に公表された財務諸表からも2計算書様式の選択が大多数を占め、国や業種による大きな違いも見られないことが明らかとなった。これらから、IAS1においては2つの選択肢を認めているが、一般的に純損益を重視する企業側の姿勢が計算書様式の選択に大きく影響しているといえよう。

これと類似の解釈ができるのは3つ目の論点として挙げたその他の包括利益の税効果に関する選択(総額表示、純額表示)である。これは、その他の包括利益に関して損益計算書との繋がりを重視するか財政状態計算書との繋がりを重視するかという見方にも繋がるが、先行研究からは純額表示を好む傾向が見られた。すなわち、その他の包括利益を損益計算書の純損益と連続したものとみなしていないことが多いと解釈できるが、我が国では諸外国以上に純額表示を 선호する傾向が見られた。これは、純損益とその他の包括利益が異なるものであるとする意識が諸外国よりも強い可能性を示唆している。

また、2つ目の論点として取り上げた費用性質法と費用機能法の選択をIAS1

において認める根拠は、概念フレームワークであることを示したが、その選択に業種の特徴が影響していることが諸外国においても我が国においても同様であることが明らかとなった。これは、それぞれの業種の特徴に合わせて表示方法を選択したためといえるため、概念フレームワークと会計基準の関係が有効に機能している結果であるとも考えられる。ただし、各項目の表示方法には多くのバリエーションがあり、我が国においても売上原価を掲載している場合に費用機能法と判断したが、その表示方法は様々であった。こうした様々な表示方法に関する比較可能性は、多様な業績指標の表示に関する問題にもつながる論点である。今後は両者を併せた更なる検討が必要であるといえよう。

以上、本稿では、IAS1の業績表示の選択を手がかりとして諸外国や我が国の現状をIAS1が示す選択の根拠との関わりから検討した。その結果、業績表示に関する選択は諸外国と我が国において概ね同様の選択をする傾向が見られたが、その他の包括利益の表示方法の選択から純利益に対する重要性の認識度合いが諸外国と日本で異なる可能性があることを指摘した。また、費用機能法と費用性質法に関しては多様な業績指標の表示と併せた検討の必要性があることを指摘した。しかし、本論文では統計的な検証までは実施していないため、今後はこれらを手がかりとして論点ごとに細分化した研究を進め比較可能性を保つ財務諸表の表示がいかなるものかを検証する必要があるといえよう。

参考文献

- Agostini, M. and Marcon, C.[2013] “Comprehensive Income(CI) Statement’s Cpmpliance With International Accounting Standards(IAS) 1 (Revised 2007 and 2011) : Evidence from Italian Listed Corporate Groups”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.9, No.1, pp.1-19.
- Barbara, F. and Tiziana, D. C.[2016] “Comprehensive Income presentation According to IAS1 in Italy and in the United Kingdom: A Comparison of Prepares’ Opinions”, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol.6, No.2, pp.331-355.

- Cimini, R. [2013] “Reporting Comprehensive income issues: empirical evidence from France, Germany and Italy”, *Economia Aziendale Online*, Vol.4, No.1, pp.1-17.
- IASB [2006] “Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS1 Presentation of Financial Statements, A Revised Presentation” 企業会計基準委員会誌 [2006] 「国際財務報告基準 (IFRSs) 2007 (IAS) 第1号『財務諸表の表示』改訂に関する公開草案－改訂された表示」。
- IASB [2008] “Preliminary Views, Financial Statement Presentation”. 企業会計基準委員会誌 [2008] 「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』」。
- IASB [2010] “Exposure Draft Presentation of Items of Other Comprehensive Income” 企業会計基準委員会誌 [2010] 「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」。
- IASB [2018] “Conceptual Framework for Financial Reporting” 国際会計基準委員会財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳監訳 [2020] 「財務諸表の表示」『国際財務報告基準 (IFRSs) 2020』中央経済社。
- IASB [2020] “IAS1 Presentation of Financial Statements” 国際会計基準委員会財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳監訳 [2020] 「財務諸表の表示」『国際財務報告基準 (IFRSs) 2020』中央経済社。
- IFRS “IAS 1 Presentation of Financial Statements”
<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/> (閲覧日：2021年7月20日)
- Laokova, M. and Stasova, J. [2014] “Recognition of Comprehensive Income in Slovak Companies”, *Buhalterines apskaitos teorija ir praktika*, Vol.15, pp.8-13.
- Prewysz-Kwinto, P. [2020] “Geographical and Sectoral Diversity of the Statement of Comprehensive Income with IAS”, *European Research Studies Journal*, Vol.23, No.1, pp.507-525.
- 秋葉賢一著 [2018] 『エッセンシャル IFRS 第6版』中央経済社。
- 河合由佳理著 [2010] 『包括利益と会計基準』同文館出版。

企業会計基準委員会[2006]「IAS 第1号「財務諸表の表示」改訂に関する公開草案に対するコメント」

<https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20060707.pdf> (閲覧日: 2021年7月20日)

企業会計基準委員会[2013]「企業会計基準第25号 包括利益の表示に関する会計基準」