

仰星ニュースレター

ワンポイント会計基準

vol. 6 包括利益の注記作成

なぜ組替調整が必要なのでしょうか？

包括利益の導入は当期純利益の重要性を低めることを意図するものではない、とする「包括利益の表示に関する会計基準」（以下、基準）の立場に立てば、その他の包括利益に一旦計上した項目が売却により実現した場合等、従来と同様に、当期純利益に計上する必要があります。

つまり、組替調整は、当期純利益の計算方法を維持することを目的としています（基準 22 項参照）。

組替調整の結果、包括利益計算書におけるその他の包括利益は、当期発生額から組替調整額を控除した後の金額で表示されます。そこで、当期にどれだけの金額が組替調整されたのかを注記する必要があります。

以下では、組替調整額および税効果の注記作成のポイントを解説します。

【組替調整額の注記】

(1) 当期発生額は差額計算

包括利益はストックの差額で定義されるので（基準 4 項）、次の関係があります。

$$\begin{aligned} & \text{期末その他の包括利益累計額} - \text{期首その他の包括利益累計額} \\ & = \text{当期発生額} - \text{組替調整額} \end{aligned}$$

実際に計算する際も、当期発生額は、その他の包括利益累計額の期首残高と期末残高の差額から組替調整額を差し引いて計算されます。

(2) 当期発生額も組替調整の対象

組替調整額は、当期および過去の期間にその他の包括利益に含まれていた項目が当期純利益に含められた金額に基づいて計算されます(基準 31 項)。ここで注意すべきは、当期発生額からの組替調整額です。

例えば、当期に取得したその他有価証券(期首残高 0 とする)を当期にすべて売却した場合、保有期間中の時価の変動(100 とする)は当期発生額および組替調整額として同額が注記されます。

期末その他の包括利益累計額 0 - 期首その他の包括利益累計額 0
= 当期発生額 100 - 組替調整額 100

(3) 持分法適用会社に対する持分相当額も組替調整の対象

例えば、持分法適用会社がその他有価証券を売却し利益を計上すれば、持分法による投資利益の計上により投資会社の当期純利益を構成します。すなわち、当期または過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分が当期純利益を構成することになるため、組替調整の対象になります(基準 9 項)。

そのため、持分法適用会社からその他有価証券の売却に関する情報を収集しておく必要があります。ただし、持分法適用会社に対する持分相当額は税効果控除後の金額で計上されているため、税効果の注記の対象にはなりません。

(4) 土地再評価差額金の売却・減損による取崩額は組替調整額に該当しない

包括利益計算書が導入される前から、土地再評価差額金の売却・減損による取崩額は当期純利益には反映しないとされてきました(「土地再評価差額金の会計処理に関する Q&A」Q3)。基準もこれを踏襲して組替調整の対象とはしていません(基準 31 項なお書き、22 項参照)。

当該取崩額は株主資本等変動計算書において利益剰余金への振替として表示されます(同 Q&A Q3、基準 31 項なお書き)。その結果、純資産に変動が生

じないため、土地再評価差額金の売却・減損による取崩額は包括利益計算書には記載されないものと考えられます。

【税効果の注記】

(1) 税率の変更等による影響

税率の変更等により、その他有価証券評価差額金に対する繰延税金資産・負債の金額を修正した場合、修正差額はその他有価証券評価差額金に加減することになります（「税効果会計に関する会計基準」注解7）。

持分所有者との直接的な取引によらずに純資産に変動が生じることになるため、当該修正差額はその他の包括利益として包括利益計算書に計上される（基準4項）とともに、税効果の注記の対象となります。

仮に、その他有価証券に時価の変動がなくても、税率が変更されるとその他の包括利益が発生することになりますので、注意が必要です。

(2) 税率の変更等がある場合の土地再評価差額金

税率の変更等があった場合には、その他の有価証券評価差額金と同様に、土地再評価差額金についても包括利益計算書の記載対象となる（「税効果会計に関する会計基準」注解7）ため、税効果の注記が必要です。

なお、再評価の対象となった土地の売却等による土地再評価差額金の取崩は、【組替調整の注記】(4)で述べたように純資産が変動しないため包括利益計算書に記載されませんが、税率の変更等があった場合には純資産が変動するため包括利益計算書に記載され、税効果の注記が必要になる点に注意が必要です。

(2012/2/24号より)