

2019年2月号 財務諸表論 つぶ問

4問目

問題 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下、包括利益基準）について、以下の各問に答えなさい。

(問1) 「包括利益」および「その他の包括利益」の定義を述べなさい。(130字程度)

(問2) その他の包括利益について、なぜ組替調整(リサイクリング)が必要とされるのかについて説明しなさい。(150字程度)

(問3) P社の包括利益計算に関する以下の〔資料〕において、空欄(A)～(D)に当てはまる金額を答えなさい。なお、便宜上、P社単独で連結損益及び包括利益計算書を作成しているものとする。また、税効果は無視すること。

〔資料〕

1. P社が保有するその他有価証券評価差額金の前期末および当期末の残高は、次のとおりであった。ただし、P社は過年度より保有するその他有価証券(取得原価は17,000円、前期末の時価は18,500円)を、当期首に18,500円で売却した。

	前期末残高	当期末残高
その他有価証券評価差額金	8,000円	12,500円

2. 当期の連結損益及び包括利益計算書(一計算書方式)

連結損益及び包括利益計算書(単位:円)

⋮	⋮
当期純利益	56,000
(内訳)	
親会社株主に帰属する当期純利益	56,000
その他の包括利益:	
その他有価証券評価差額金	(A)
その他の包括利益合計	()
包括利益	()
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	(B)

3. その他の包括利益の内訳注記 (単位：円)

その他有価証券評価差額金：

当期発生額	(C)
組替調整額 (※)	(D)
その他の包括利益合計	()

※減額調整する場合には、金額の前に「△」を付す。

解答

(問 1) 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。他方、その他の包括利益とは、包括利益のうち、当期純利益に含まれない部分をいう。(116字)

(問 2) 組替調整とは、当期以前に計上されたその他の包括利益項目が、当期純利益に含まれるようになった場合に、その金額を当期の包括利益の計算上減額することをいう。過年度に包括利益として計上された項目が、当期の包括利益の計算過程で二重に計上されてしまうのを防ぐため、組替調整が必要となる。(138字)

(問 3) (A)4,500 (B)60,500 (C)6,000 (D)△1,500

解説

包括利益の表示に関する出題です。本誌で予告したように、計算問題についても組替調整を問う問題を盛り込んでみました。

(問 1) 解答の通りです。包括利益とその他の包括利益の定義については、なるべく暗唱できるようにしておきましょう。

(問 2) 組替調整(リサイクリング)という概念は、包括利益と当期純利益、両者を結び付けるその他の包括利益の関係の理解と密接に結びついています。第 67 回税理士試験の財務諸表論第一問、2(5)では、本問と同じような趣旨の問題が出題されていますので、本年度に同じような問題が出ることはないかもしれませんが、重要な論点でもありますので是非理解しておきましょう。(問 3) の解説にて図解します。

(問 3) 組替調整に関する計算問題です。**計算問題としての出題は、現行制度上、連結財務諸表を作成していることが前提**となるため、総合問題としての出題可能性は高くないかもし

れませんが、小問としての出題であれば十分に可能性があります。

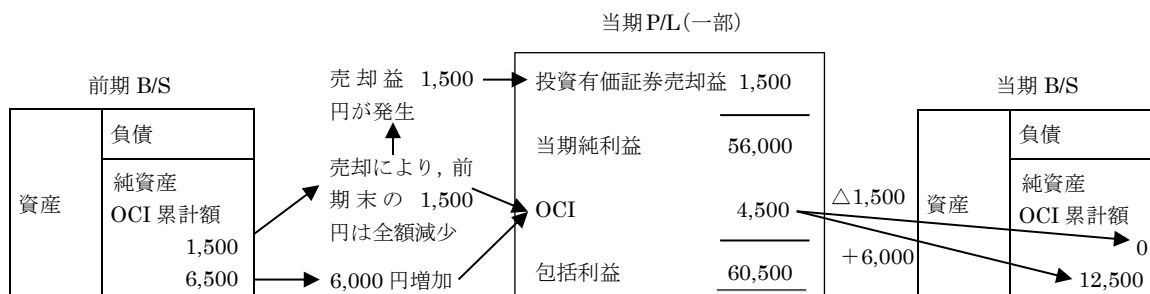
組替調整は、図を用いるとわかりやすいですので、本問の状況を図解してみます。その前提として、その他有価証券評価差額金を売却分と保有分とに分けて整理しておきます。

・その他有価証券評価差額金の内訳推移

	前期末残高	当期増減額	当期末残高
当期売却分	1,500 円	△1,500 円	—
当期末保有分	6,500 円	6,000 円	12,500 円

当期売却分のその他有価証券は、**前期末時点で 1,500 円**（前期末時価 18,500 円－取得原価 17,000 円）のその他有価証券評価差額金が計上されていたことがわかります。この金額は、**当期に売却を通じて全額なくなってしまう**（厳密には、洗替処理によって振り戻されあと、その他有価証券が売却されるために、期末には評価差額が生じない、という状況です）。このため、**12,500 円の当期末残高**は、当期末にも**継続して保有しているその他有価証券のみ**について計上された評価差額金ということになります（こちら洗替処理を考慮すれば、一度 6,500 円が振り戻された後で、12,500 円が計上されることとなりますが、両者の差額でみれば、6,000 円の増額となります）。

以上を踏まえて、前期末から当期末にかけての財務諸表における各数値は、次のように推移していることとなります。なお、その他有価証券評価差額金は、**OCI**と表記しています（**Other Comprehensive Income＝その他の包括利益**の略称です）。



当期 P/Lにおいて、**売却によって減少した評価差額金 1,500 円**は、**投資有価証券売却益**として当期純利益の計算に含まれています。このままだと、**前期に計上した評価差額**を当期の包括利益の計算に、**もう一度含めてしまうこと**となります。そこで、包括利益の計算過程で、増加額の 6,000 円とともに、**減少額 1,500 円を考慮すること**で、**二重計上を回避**することができます。これが組替調整です。組替調整が行われた場合には、その他の包括利益の内訳の注記において、**組替調整額が注記**されます。