

---

# 日本企業の包括利益開示（その2）

甲南大会計大学院 教授 中西 俊夫

---

## はじめに

2011年3月31日に終了する事業年度から始まった連結財務諸表における『包括利益』の開示は、3月期決算企業が2012年3月31日に終了する事業年度で2回目の開示を行い、2年間の比較情報が整った。また注記も当年度に関連したもののみが開示された。この状況を踏まえて現状の日本企業の包括利益とその関連情報の開示について分析する。包括利益の開示については当紀要前号の『日本企業の包括利益開示』で分析したが、昨年時点では、前年度のデータは注記で表示され、その他の包括利益の項目別の組替調整額や税効果額などの注記も開示されないなど十分な開示とは言えなかったため今回再度分析することとした。

## 1 分析対象企業と対象データ

前回の調査と継続性を保つため、今回も日本を代表する企業の連結財務諸表を分析対象とする。企業の選定はトピックス・コア30を構成する企業の内3月決算の会社28社とその他の東京証券取引所上場企業で国際会計基準（以下IFRSと表示する）を採用している3月決算の企業4社とする。選定した企業を会計基準の違いで分類すると、日本基準16社、米国会計基準11社、IFRS 5社の合計32社となる。なお前回の調査に比べると日本基準からIFRSに採用会計基準を変更した企業が1社、新たにIFRSを採用した企業が2社あった。

## 2 財務諸表の体系と包括利益計算

日本基準では2011年3月31日終了会計年度から財務諸表は新たに包括利益計算書が加わり貸借対照表、損益計算書、包括利益計算書、株主資本等計算書、キャッシュ・フロー計算書の5表構成（2計算書方式の場合）となった。ただし損益計算書と包括利益計算書を一表にして「損益及び包括利益計算書」として表示す方式（1計算書方式）も認められている。この場合には財務諸表は4表となる。なお2012年3月31日終了事業年度は包括利益計算書の開示は日本基準の16社すべてが2計算方式を採用している。利益剰余金及びその他の包括利益累計額の期首残高と当期増減額および期末残高を開示し包括利益が純資産の増減との間にどの程度のクリーン・サープラス<sup>\*1</sup>を保っているかを示す財務諸表は株主資

本等変動計算書である。実際の開示は日本基準では連結財務諸表規則の定めによりすべて縦軸に各表示科目の期首残高と増減内容・理由の明細及び集計結果としての期末残高が表示されて横軸に会計年度が並べられている様式（「縦型」）に統一されている。但し増減内容の詳細な表示があるのは株主資本までで、その他の包括利益、新株予約権、少数株主持分については純変動額のみが表示されている。この表示ではクリーン・サープラスがどの程度満たされているかの分析するのは困難な状況である。

一方米国会計基準採用企業11社の包括利益計算書は7社が包括利益計算書を単独の財務諸表としては開示せず資本勘定計算書\*<sup>2</sup>（日本基準では株主資本等変動計算書）に包括利益が明確に把握できる様式の開示によっている。残り4社は包括利益計算書を作成しているが、そのうちの3社が2計算書方式で、1社が1計算書方式である。なおクリーン・サープラスの状況把握に重要な開示である資本勘定計算書の様式は、横軸に貸借対照表の表示科目、縦軸に期首残高、増減内容・理由、期末残高を表示した形式（「横型」）で包括利益が把握できる様式となっているのが9社である。日本基準と同様の「縦型」の資本勘定計算書を作成している2社の場合でも包括利益計算書との調整が完全であることが容易に理解できる形式で開示されている（詳細な分析は第6節の図表4参照）。

IFRS採用企業は包括利益計算書をすべて作成している。形式は5社の内2社が2計算書方式で3社が1計算書方式である。なお持分変動計算書（日本基準の株主資本等変動計算書）の表示は米国会計基準企業と同じ「横型」が4社、「縦型」が1社であるが資本の変動と包括利益の関係は米国会計基準と同様に完全に調整できている。

### ③ 包括利益の定義と計算及び開示項目

包括利益は「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」（企業会計基準第25号包括利益の表示に関する会計基準4項。）と定義されるが、その表示により純資産と包括利益のクリーン・サープラスを満たすことになる。純資産に対する持分所有者との直接的な取引すなわち増資等を資本取引、株主への剰余金の配当を株主配当と表すと株主資本等変動計算書と包括利益計算書の関係を示す次の①式が成立する。

$$\text{純資産期首残高} + \text{資本取引} - \text{株主配当} + \text{包括利益} = \text{純資産期末残高} \cdots \cdots \text{①}$$

この式の各項目はすべて親会社株主に係るもの（以下「P」と表示する）と子会社の少数株主に係るもの（以下「MI」と表示する）に区分でき親会社株主、少数株主ごとにも同じ式が成立する。等式に表わすと次の②と③になる。

$$P \text{ 純資産期首残} + P \text{ 資本取引} - P \text{ 株主配当} + P \text{ 包括利益} = P \text{ 純資産期末残} \cdots \cdots \text{②}$$

$$MI \text{ 純資産期首残} + MI \text{ 資本取引} - MI \text{ 配当} + MI \text{ 包括利益} = MI \text{ 純資産期末残} \cdots \cdots \text{③}$$

実際の開示では P 純資産期末残 は資本金、資本剰余金、利益剰余金、自己株式、その他包括利益累計額（内訳としてその他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定、土地評価差額金等）、に分類される。なお新株予約権は「P」にも「S」にも属さない別項目として扱われる。この取扱いは日本基準のみである。「MI」は期首残、期末残、株主

資本以外の当期変動額（純額）のみの開示となっている。

また包括利益計算書の包括利益は次の式で表せる。

$$\text{少数株主損益調整前当期純利益} + \text{その他の包括利益} = \text{包括利益} \cdots \cdots \textcircled{4}$$

この④式も親会社株主に係るものと、少数株主に係るものに区分できる。なおその他の包括利益は包括利益累計額の内訳項目と同じ項目に加えて持分法適用会社に対する持分相当額に分解されて表示される。

$$\text{P 当期純利益} + \text{P その他の包括利益} = \text{P 包括利益} \cdots \cdots \textcircled{5}$$

$$\text{MI 損益} + \text{MI その他の包括利益} = \text{MI 包括利益} \cdots \cdots \textcircled{6}$$

②と⑤より

$$\text{P 純資産期首残} + \text{P 資本取引} - \text{P 株主配当} + \text{P 当期純利益} + \text{P その他の包括利益} \\ = \text{P 純資産期末残} \cdots \cdots \textcircled{7}$$

⑦に③を⑥を加味して加えると包括利益と調整可能な株主資本等変動計算書の次の式が得られる。

$$(\text{P 純資産期首残} + \text{MI 純資産期首残}) + (\text{P 資本取引} + \text{MI 資本取引}) \\ - (\text{P 株主配当} + \text{MI 配当}) + (\text{P 当期純利益} + \text{MI 損益}) \\ + (\text{P その他の包括利益} + \text{MI その他の包括利益}) \\ = (\text{P 純資産期末残} + \text{MI 純資産期末残}) \cdots \cdots \textcircled{8}$$

この式は米国会計基準、IFRS 採用企業の場合の開示内容を示している。ただし親会社株主の立場から見た場合を重視している日本基準では株主資本等変動計算書の開示により親会社株主に帰属する株主資本合計残高と当期の増減すなわち **P 資本取引**、**P 株主配当**、**P 当期純利益** は明確にされている。しかしながらその他の包括利益に関しては親会社株主と少数株主の金額を合計した金額が包括利益計算書に開示されているだけで親会社株主に係る金額と少数株主に係る金額の内訳は開示されていない。また少数株主持分の変動額も「株主資本以外の項目の当期変動額（純額）」とのみ表示されている。この点今後改善を検討する必要があると思われる。

#### ④ 2012年度日本基準による包括利益計算書の表示項目と金額

日本の大企業16社の2012年3月31日に終了する事業年度の決算の包括利益開示の表示項目と金額の実態を分析した結果は図表1に示したとおりである。この分析の対象は2011年11月現在トピックス・コア30を構成する30社のうち日本の会計基準を採用している3月期決算の16社とした。分析は各社の作成した2012年3月31日終了事業年度の有価証券報告書によった。

分析表は金額の重要性が実感できるように、16社の包括利益計算書の項目ごとに単純に合計した金額を16社で割って得た単純平均金額を表にまとめた。なお開示している企業が少ない項目では平均金額が小さくなるので項目別の開示企業数を図表2にまとめた。

分析の結果を見ると海外子会社の年金債務調整額を計上した企業は前年度2社、当年度1社であった。海外子会社が現地の会計基準を適用している場合に発生する項目であるが、

日本の会計基準でも平成25年4月1日以降開始する事業年度より導入が予定されている項目である。導入されると新しいその他の包括利益が加わり包括利益の金額にも大きな影響が生じると予想される。なおこの項目はすでに該当事項をその他の包括利益に含めている、米国会計基準採用企業の当期平均開示金額250億円（借方）（図表4参照）、IFRS採用企業の当期平均開示金額94億円（図表6）から見ても非常に重要な項目となることがと予想される。包括利益の開示が有用であるためにはこの項目の開示が待たれるところである。

土地再評価差額金がその他の包括利益に計上されている。この土地再評価差額金は過去に特別立法により土地を時価に再評価した項目であり、通常当年度には包括利益が発生する余地はない。また原則として土地を処分した場合でも当期純利益に組替調整する対象外とされているのでリサイクルによるその他の包括利益の発生も可能性がない。ではなぜ発生したのか。原因は、注記を見ると5社すべて実効税率が下がったことによる関連繰延税金負債の減少によるものであることが判明した。当期から始まったその他の包括利益に関する注記の重要性が改めて感じられる。

図表1 包括利益計算書の分析

【連結損益計算書】	日本基準の大企業16社平均		
	(単価:百万円)		
	前連結会計年度 (自 平成22年4月1日 至 平成23年3月31日)	当連結会計年度 (自 平成23年4月1日 至 平成24年3月31日)	
(詳細内容省略)	⋮	⋮	
少数株主損益調整前当期純利益	217,261	230,785	
少数株主利益	12,362	26,767	
当期純利益	204,899	204,018	
<hr/>			
【連結包括利益計算書】	日本基準の大企業16社平均		
	(単価:百万円)		
	前連結会計年度 (自 平成22年4月1日 至 平成23年3月31日)	当連結会計年度 (自 平成23年4月1日 至 平成24年3月31日)	
少数株主損益調整前当期純利益	217,261	230,785	
その他の包括利益			
その他有価証券評価差額金	△61,218	26,934	
繰延ヘッジ損益	△3,139	△2,861	
為替換算調整勘定	△44,347	△20,487	
土地再評価差額金	53	4,024	
海外連結子会社の年金債務調整額	42	△1,134	
持分法適用会社に対する持分相当額	△2,331	△5,596	
その他の包括利益合計	△110,940	880	
包括利益	106,321	231,665	
(内訳)			
親会社株主に係る包括利益	97,803	206,294	
少数株主に係る包括利益	8,521	25,371	
<hr/>			
参考相場	平成22年3月31日	平成23年3月31日	平成24年3月31日
日経平均株価 円	11,089.94円	9,755.10円	10,083.56円
円の為替相場対ドル	93.45円	83.15円	82.19円

図表2 その他包括利益の項目別開示企業数

	前会計年度	当会計年度
その他有価証券評価差額金	16	16
繰延ヘッジ損益	13	12
為替換算調整勘定	14	15
土地再評価差額金	3	5
海外連結子会社の年金債務調整額	2	1
持分法適用会社に対する持分相当額	15	15

## 5 その他包括利益の注記

2012年3月31日終了事業年度からその他の包括利益についての注記の開示が始まった。開示された内容と項目ごとの企業数は図表3に示したとおりである。この図表から下記の特徴が読み取れる。

- ・その他有価証券評価差額金の組替調整額が1社当たりの単純平均で382億円（但し税効果前の金額）が税引前当期純利益にリサイクルされているので、その他有価証券評価差額金（税効果前）が利益のサイドでリサイクルされない場合に比べて、同額少なく表示されている。株価の変動を受けて大きく増減する項目であるので、財務諸表利用者の立場からは、リサイクルされた理由を明確に注記する実務が望まれる。
- ・為替換算調整勘定については子会社等株式の処分予定がない限り税効果を認識しない実務が、該当項目に税効果を認識している企業が15社中3社となっている結果にも表れている。また税効果として認識した金額もきわめて小額なものとなっている。
- ・土地再評価差額金の増加（利益サイド）は実効税率が下がることが事実となったことにより関連する繰延税金負債の額が減少したことによる。
- ・繰延ヘッジ損益に関してはヘッジ対象の取引の会計処理との関連で資産の取得原価を調整する処理が見られる。この処理は発生した損益を一旦その他の包括利益としたが、結果的に資産の取得原価の調整項目となり損益の認識は次期以降に持ち越されると推定される。

図表3 その他包括利益の注記内容

日本会計基準採用企業の平成24年3月31日終了事業年度の注記内容16社平均

(単位：百万円)

	当期発生額		組替調整額		税効果額		資産の取得 原価調整額		その他 包括利益計	
	金額	企業数	金額	会社数	金額	会社数	金額	会社数	金額	会社数
その他有価証券評価差額金	70,797	16	△38,242	15	△5,621	16		0	26,934	16
繰延ヘッジ損益	140	12	△5,714	12	2,635	12	78	4	△2,861	12
為替換算調整勘定	△22,077	15	1,599	6	△9	3			△20,487	15
土地再評価差額金					4,024	5			4,024	5
在外子会社年金債務	△2,285	1	342	1	809	1			△1,134	1
持分法適用会社分	△6,179	15	584	10			△1	1	△5,596	15
合計	40,396		△41,431		1,838		77		880	

金額計算は項目別合計を単純に企業数（16社）で割って計算した。

## 6 包括利益計算書と株主資本等変動計算書の関係

包括利益は利益剰余金、その他の包括利益累計額及び少数株主持分のそれぞれの増減額と適切な調整ができる必要があるが、現状の日本基準の企業の開示実態で調整が可能か検討した。その結果以下の情報が不足しているため現状の開示では調整はできないと判断した。

- ・その他の包括利益累計額の増減の表示が当期変動額のみ
- ・少数株主持分の増減の表示が当期変動額のみ
- ・連結包括利益計算書関係の注記が少数株主に係る金額を含んだ表示となっている
- ・包括利益として開示されている持分法適用会社に対する持分相当額はその他包括利益の各項目から振替えられたもので、その他の包括利益累計額を構成していない。

## 7 米国会計基準を採用する日本企業の包括利益の開示

米国会計基準を採用している企業11社について2012年3月31日終了事業年度の包括利益の開示状況について分析した。

米国会計基準は包括利益の開示について3つの方法を認めている<sup>\*3</sup>が、①資本勘定計算書の中で包括利益を表示している企業が8社、②損益計算書とは別に包括利益計算書を作成・開示している企業が2社、③損益及び包括利益計算書として作成・開示している企業が1社であった。ただし②および③の方式採用企業についても、すべてその他の包括利益の項目別明細と資本勘定計算書の表示項目とが調整できる開示がなされている。

この分析結果をもとに米国基準採用企業がすべて資本勘定計算書形式で開示したと仮定してデータを集計・平均して図表4『米国基準採用企業の資本勘定計算書』を作成した。この表では包括利益項目を法人所得税控除後の金額で計上している。なお法人所得税に関連する詳細情報は財務諸表の注記に開示されている。この表では包括利益は資本項目の増減(利益剰余金・その他の包括利益(B/S)及び少数株主持分)と見事に調整され、クリーン・サープラスの達成状況が一目瞭然となっている。またこの図表と日本基準の株主資本等変動計算書との一番大きな違いは非支配持分(日本基準では少数株主持分)の増減がその他の包括利益の開示項目を含む詳細な項目別に開示されていることである。財務諸表の利用者はこの開示により資本の増減と包括利益の関連性を容易に確認できることにより財務諸表により信頼を寄せると想像される。なお分析した限りでは米国会計基準においては「持分法適用会社に対する持分相当額」の開示はされていない。

## 8 国際会計基準(IFRS)を採用する日本企業の包括利益の開示

2010年3月期よりIFRSによる財務諸表の作成が認められ、2011年3月期では3社、2012年3月期では5社がIFRSによる連結財務諸表を作成している。2012年3月期に新たにIFRSを採用した2社の内1社はトピックス・コア30を構成する企業であるが他の1社及び継続してIFRSを採用している他の3社はトピックス・コア30に含まれない企業である。

図表4 米国基準採用企業の資本勘定計算書に開示された包括利益

【連結資本勘定計算書】

米国会計基準採用11社平均

	資本金	資本 剰余金	利益剰余金		その他の 包括利益 (△損失)	自己株式	株主資本 合計	非支配 持分	純資産 合計
			利益 準備金	その他の 剰余金					
2010年3月31日現在残高	446,117	776,745	24,344	3,302,586	△400,505	△350,618	3,798,669	436,333	4,235,002
当社株主との資本取引	42	192					234		234
非支配持分との取引他		△9,649					△9,649	△238	△9,887
株式に基づく報酬		275					275		275
会計原則の変更による累積影響額				△300			△300		△300
資本剰余金から利益剰余金への振替		△4,252		4,252			0		0
現金配当				△77,318			△77,318	△17,584	△94,902
利益準備金への振替			1,152	△1,152			0		0
持分変動及びその他		△362		△1	△531		△894	△39,409	△40,303
包括利益（△損失）						包括利 益計 算 書 の 開 示 内 容			
当期純利益				258,661			258,661	35,326	293,987
外貨換算調整勘定					△99,187		△99,187	△7,508	△106,695
未実現有価証券評価損益					△11,842		△11,842	△924	△12,766
年金債務調整勘定					△12,856		△12,856	△875	△13,731
未実現デリバティブ評価損益					587		587	44	631
当期包括利益							135,363	26,063	161,426
新株予約権の付与及び行使		693					693	2	695
自己株式の購入等						△8,638	△8,638		△8,638
自己株式の売却等		288		△4		802	1,086		1,086
自己株式の消却		△2,283		△62,035		64,319	1		1
2011年3月31日現在残高	446,159	761,647	25,496	3,424,689	△524,334	△294,135	3,839,522	405,167	4,244,689
当社株主との資本取引等	78	2,935					3,013		3,013
非支配持分との取引他		6,296		△4,124			2,172	19,365	21,537
株式に基づく報酬		281					281		281
現金配当				△91,863			△91,863	△19,423	△111,286
利益準備金への振替			802	△802			0		0
持分変動及びその他		△192			△650		△842	△20,057	△20,899
包括利益（△損失）						包括利 益計 算 書 の 開 示 内 容			
当期純利益				121,682			121,682	35,340	157,022
外貨換算調整勘定					△38,823		△38,823	△2,226	△41,049
未実現有価証券評価損益					12,749		12,749	431	13,180
年金債務調整勘定					△24,781		△24,781	△264	△25,045
未実現デリバティブ評価損益					△4,632		△4,632	△199	△4,831
当期包括利益							66,195	33,082	99,277
新株予約権の付与及び行使		1,823					1,823	15	1,838
自己株式の購入等						△38,418	△38,418		△38,418
自己株式の売却等		△96		△15,241		50,924	35,587		35,587
自己株式の消却		△284		△64,982		65,206	△60		△60
2012年3月31日現在残高	446,237	772,410	26,298	3,369,359	△580,471	△216,423	3,817,410	418,149	4,235,559

参考相場

	2010年3月末	2011年3月末	2012年3月末
日経平均株価 円	11,089.94 円	9,755.10 円	10,083.56 円
円の為替相場対ドル	93.45 円	83.15 円	82.19 円

図表5 米国会計基準採用企業の包括利益開示項目

その他包括利益開示項目別企業数

その他包括利益開示項目	2011年3月31日 終了事業年度	2012年3月31日 終了事業年度
外貨換算調整勘定	11	11
未実現有価証券評価損益	10	11
年金債務調整勘定	11	11
未実現デリバティブ評価損益	9	9

より多くの事例で日本基準及び米国会計基準での包括利益の開示と対比するために5社すべてを分析対象とした。分析の結果は「図表6 国際会計基準 (IFRS) 採用企業の包括利益計算書」にまとめている。IFRSではその他包括利益には「持分法適用関連会社のその他の包括利益に対する持分」の独立表示が要求されているため日本基準と同様の分析項目となっている。ただし開示方法は日本基準と同様に4社が法人所得税控除後の金額で開示し法人所得税に関しては注記方式で対応している。なお、1社は非支配持分を含んだ法人所得税控除前の包括利益項目を表示し、損益計算書と同じようにその他の包括利益に対する法人所得税を一括表示する形式によっている。

図表6 IFRS 採用企業の包括利益計算書

【連結包括利益計算書】

IFRS 採用企業5社単純平均

(単位：百万円)

	前連結会計年度 (自平成22年4月1日 至平成23年3月31日)	当連結会計年度 (自平成23年4月1日 至平成24年3月31日)
(詳細内容省略)	⋮	⋮
当期利益	107,132	126,983
その他の包括利益：		
売却可能金融資産の公正価値の変動	△9,189	712
キャッシュ・フロー・ヘッジ	1,699	82
在外営業活動体の為替損益	△76,110	△44,684
確定給付制度の数理計算上の差異	△10,471	△9,434
持分法適用関連会社のその他の包括利益持分	△321	351
その他の包括利益会計	△94,392	△52,973
当期包括利益	12,740	74,010
当期利益の帰属：		
親会社の所有者	103,490	122,742
非支配持分	3,642	4,241
当期包括利益の帰属：		
親会社の所有者	9,807	70,745
非支配持分	2,933	3,265

(注) 包括利益計算書上では、当期利益の帰属の表示は5社中3社のみである。上記の表は表示していない企業についても注記からデータにより当期利益帰属の開示されているとして計算している。5社の内2社は2計算書方式を採用しているが図表作成上はすべて1計算書方式として作表した。

図表7 IFRS 採用企業：その他包括利益の開示項目別開示企業数

	前会計年度	当会計年度
売却可能金融資産の公正価値の変動	5	5
キャッシュ・フロー・ヘッジ	2	3
在外営業活動体の為替損益	5	5
確定給付制度の数理計算上の差異	3	3
持分法適用関連会社のその他の包括利益持分	3	3

包括利益計算書のその他包括利益の項目表示内容と持分変動計算書（日本基準の株主資本変動計算書に相当する）上のその他の資本構成要素（または累積その他の包括利益）の詳細な項目開示（注記による開示も含む）との調整は下記の3パターンに分類できる。

① 米国の主流である株主資本変動計算書と同様の様式すなわち「横軸」にその他の包括



利益の構成項目、「縦軸」に変動の発生原因を記載する方式により調整しているもの。この様式では非支配株主持分に係るその他の包括利益の構成項目別注記がされているので調整が可能である。但し持分法適用会社におけるその他の包括利益に対する持分が区分表示されている場合には詳細な表示項目別の調整はできないもの。

- ② ①と同様の様式であるが変動の発生原因をその他の包括利益1行で表示しているため項目別の調整は困難なもの。
- ③ 日本基準と同じ資本項目と増減発生原因を「縦軸」に並べ、「横軸」に年度表示する様式に注記を加えてその他の資本構成要素の項目別に期首、増減、期末の調整をする方式のもの。ただしこの様式では非支配持分についてはその他の包括利益として一括して表示されているためその他資本構成要素合計での調整のみ確認できる。

となっていて完全な調整を保証できていないのが現状である。

参考までに利用可能な資料から典型的な「横型」の持分変動計算書様式でIFRS採用企業5社の実際のデータを集計し対象企業数（5社）で割って単純平均した金額にまとめたのが図表8である。リサイクルしない項目や企業があるため利益剰余金とその他の資本構成要素の間で直接組替がされているケースが認められ、当期純利益の客観性に疑問が生じる状況が出来上がっている。いったいリサイクルしないのはどんな場合か詳細な説明が当期純利益利用者の立場からは求められる状況となっている。

図表8 IFRS採用企業の持分変動計算書

【連結純資産計算書】

IFRS採用会社連結持分変動計算書

2012年度（自2011年4月1日 至2012年3月31日）

	資本金	資本剰余金	自己株式	利益剰余金	その他資本の構成要素	親会社の所有者に帰属する持分合計	非支配持分	資本合計
2011年4月1日残高	90,528	235,531	△21,988	506,762	△68,168	742,665	39,768	782,433
新会計基準適用による累積的影響額				19	△69	△50	9	△41
当期包括利益								
当期利益				122,742		122,742	4,241	126,983
その他の包括利益					△51,997	△51,997	△976	△52,973
当期包括利益合計				122,742	△51,997	70,745	3,265	74,010
所有者との取引額等								
自己株式取得及び処分			28			28		28
新株予約権					53	53		53
剰余金の配当				△33,004		△33,004	△2,047	△35,051
その他の資本構成要素から利益剰余金へ振替				△9,364	9,364	0		0
子会社に対する持分の変動		△1,164		△73		△1,237	△623	△1,860
持分法適用会社において認識した資本取引		△237				△237		△237
ストックオプション付与による増加額等		110				110		110
その他		△25	1	24	△4	△4	△16	△20
所有者との取引額等合計		△1,316	29	△42,417	9,413	△34,291	△2,686	△36,977
2012年3月31日残高	90,528	234,215	△21,959	587,106	△110,821	779,069	40,356	819,425

## 9 有価証券報告書のサマリー情報と包括利益

有価証券報告書における主要な経営指標等の開示は、有価証券報告書の中表紙の次のページに「第1【企業の概況】1【主な経営指標等の推移】(1)連結経営指標等」の表題で、主要な経営指標等として、売上高、経常利益、当期純利益、包括利益、純資産、総資産、1株当たり純資産、1株当たり当期純利益金額等が5年間の比較形式の情報として開示されている。このうち包括利益の開示は平成23年3月期から開示がスタートしたことを反映して、直近2期間のみの開示となっている。

ちなみに米国会計基準採用企業では4年間の開示が1社で残り10社はすべて5年間の開示をしている。一方IFRS採用する企業の場合当期に日本基準から変更した2社は5年分の日本基準の開示に直近2年間の包括利益を含めた開示に加えて、IFRSで2年間の開示を包括利益も含めて行っている。前期以前に日本基準からIFRSに変更した2社は移行期と移項期の1期前の開示を日本基準とIFRSで行い当期の表示は国際会計基準によっている。米国会計基準から前期にIFRSに変更した1社は米国会計基準で4期間、国際会計基準で3期間の開示を行っている。但し前々期と前期の2期間は2つの会計基準での重複開示となっている。

日本基準では包括利益の欄で開示されているデータはすべて「包括利益」の表示である(赤字の場合も同じ)。内容もすべて親会社株主に係る包括利益ではなく、少数株主に係る包括利益を含めた金額である。一方、米国会計基準採用の場合は「当社株主に帰属する包括利益」の表示で赤字の期間がある場合には「当社株主に帰属する当期包括利益又は当期包括損失(△)」の表示に代表される親会社株主に帰属する包括利益であることが明確な表示となっている。ちなみに当期純利益の表示も「当社株主に帰属する当期純利益」となっていて親会社株主に対する情報として統一がとれている。IFRSでは表示は各社各様であり、開示の内容も親会社株主に帰属する金額を開示しているケース2社と、非支配持分に帰属する包括利益を含んだ包括利益を開示しているケース2社と非支配持分がないためどちらとも区分できないケースが1社あり統一ができていない。

主要な経営指標として表示するからには日本基準、米国会計基準、IFRSのいずれを採用しようとも統一した開示とすることが望ましい。現状は海外の投資家等の連結財務諸表の利用者の立場からみると大変不思議な連結財務データの多様性と映るであろう。

### まとめ

日本の大企業の包括利益情報は連結財務諸表のみの開示であるが、準拠する会計基準が日本基準、米国会計基準、IFRSと分かれていて多様な様式が混在している状況にある。なかでも2011年3月31日終了事業年度から包括利益の開示が開始された日本基準の場合、注記が開示されたのは1年遅れの2012年3月31日終了事業年度からであり、開示期間も1年間のみであることで十分な開示になっていない。また株主資本等変動計算書上での項目別開示が株主資本以外の項目では純額表示のため包括利益計算書との調整ができない状況

が続いている。こため投資家の包括利益に関する理解と活用の妨げとなっているのではと危惧される。また会計基準の改正について漸進的に進めているため包括利益に大きな影響が予想される、退職給付引当金関連の積立不足額をその他の包括利益として処理する処理が2013年4月1日開始事業年度のため、包括利益の中身が大きく変わることが予想される状況が続くこととなっている。

一方米国基準での主流の開示では株主資本等変動計算書の項目に対する増減を包括利益が明示される表形式で作成の上、注記で税効果の開示も行う方式になっている。またIFRSの場合も調整はその他の包括利益累計額にまとめた場合は調整可能な状況である。調整が困難な日本基準の開示が非常に遅れているとの誤解を招くのではと危惧される。主要な経営指標の推移の連結経営指標開示についても包括利益の欄の内容がバラついているため、会計基準の違いを超えた統一が図られることが望まれる。

### 【注】

- \* 1 クリーン・サープラスと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（企業会計基準第25号包括利益の表示に関する会計基準第21項注記）
- \* 2 米国会計基準における日本の連結株主資本等変動計算書と同じ財務諸表のタイトルは各社各様で連結資本勘定計算書、連結資本変動表、連結株主持分計算書、資連結資本勘定増減表、連結資本変動計算表、連結資本変動計算書、連結純資産計算書、の7つもの異なる表記がなされている。
- \* 3 中央青山監査法人『アメリカの会計原則』、2005年304頁。