

# 包括利益の範囲の拡大と当期純利益への期待の拡大 ～ IASB および日本の検討に焦点を当てて～

## Expansion of Scope of Comprehensive Income and Expectation for Relevance of Net Income: Examination of IASB and Japanese Standards- Setter's Pronouncements

向 伊知郎

Ichiro MUKAI

### 和文要旨：

本稿では、財務業績を表示する利益の範囲および包括利益と当期純利益の関係について検討することで、財務業績の指標として、包括利益以上に当期純利益の重要性が高まってくることを明らかにする。国際会計基準審議会（IASB）および日本の会計基準を設定する基礎概念である概念フレームワークと包括利益計算書に関する会計基準、並びにこれまでに日本の企業会計基準委員会（ASBJ）が IASB へ意見発信した公式文書等の内容から、包括利益の範囲の拡大と「その他の包括利益」（OCI）の位置づけの変化について検討する。

### 英文要旨：

The purpose of this paper is to examine what information is the most important index as financial performance. We focus on the scope of earnings and recycling treatment of other comprehensive income. We review some published pronouncements and accounting standards for statement of comprehensive income in IASB and Japan. We find that the proposed definitions of assets and liabilities in a revised project of IASB conceptual framework expand the scope of comprehensive income, especially other comprehensive income (OCI). As the result, net income becomes more important key performance index than comprehensive income because OCI includes various items.

**和文キーワード：**概念フレームワーク，国際財務報告基準，その他の包括利益，包括利益，リサイクリング

**英文キーワード：**Comprehensive Income, Conceptual Framework, IFRS, Other Comprehensive Income, Recycling

### 目 次

1. はじめに
  2. 資産および負債の範囲と利益の範囲
  3. 収益および費用の定義と利益計算構造
  4. OCI の範囲とリサイクリング
  5. むすび
- 【参考文献】

## 1. はじめに

国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, IASB) は、概念フレームワークの見直し作業において、資産および負債の定義から蓋然性基準を削除する方向で検討している。これは、財政状態計算書が財政状態を表示する上で、目的適合性があり理解可能な経済現象 (資源および義務) を表示することに焦点を当てているためである<sup>1)</sup>。一方、日本の企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, ASBJ) は、IASB へのコメント・レター等において、資産および負債の定義から蓋然性基準を削除することに賛成しているものの、それらの認識基準において蓋然性基準を含めることを要求している<sup>2)</sup>。これは、財政状態計算書が財政状態を表示する上で、蓋然性基準が必要であり、それによって目的適合性が達成され则认为しているためである。IASB が資産および負債の定義および認識基準を変更した場合、財務業績を表示する利益の範囲および意味にも変化が生じ、日本の会計基準の国際的収斂への過程で新たな障害が生じるようになる。

本稿では、財務業績を表示する利益の範囲および包括利益と当期純利益の関係について検討することで、財務業績の指標として、包括利益以上に当期純利益の重要性が高まってくることを明らかにする。IASB および日本の会計基準設定の基礎概念である概念フレームワークと包括利益計算書に関する会計基準、並びにこれまでに日本の ASBJ が IASB へ意見発信した公式文書等の内容から、包括利益の範囲の拡大と「その他の包括利益」(other comprehensive income, OCI) の位置づけの変化について検討する。

## 2. 資産および負債の範囲と利益の範囲

IASB は、基本財務諸表として、財政状態計算書、損益及びその他の包括利益計算書、持分変動計算書およびキャッシュ・フロー計算書を掲げている<sup>3)</sup>。これらは、いずれも他の財務諸表に対して優位性を有するものではなく、同一に位置づけられている<sup>4)</sup>。これらの基本財務諸表は、財政状態に関する情報として実体の経済的資源および請求権、財務業績に関する情報として実体の経済的資源および請求権の変動 (すなわち、財政状態の変動)、および実体の経営者がその資源を使用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたか、に関して情報提供することを目的としている<sup>5)</sup>。

財政状態計算書は、その構成要素である資産、負債および持分から、財政状態に関する情報を提供する。IASB の 2013 年討議資料において示された資産、負債および持分の定義は、以下のとおりである。

資産とは、過去の事象の結果として、報告企業が支配している現在の経済的資源である<sup>6)</sup>。

負債とは、過去の事象の結果として、経済的資源を移転する報告企業の現在の義務である<sup>7)</sup>。

持分とは、実体のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分である<sup>8)</sup>。

ここで、経済的資源とは、経済的便益を創出することのできる権利または価値のその他の源泉である。

2010 年概念フレームワーク (および 1989 年概念フレームワーク) における資産の定義では、「将来経済的便益が流入する可能性が高いこと」、負債の定義では、「将来経済的便益を有す

1) IASB, 2013, Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, pars.2.6-2.10. (ディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』。)  
2) 企業会計基準委員会, 2014a「ディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』に対するコメント」企業会計基準委員会, 第 16 項・第 45 項。

3) IASB, 2011, *International Accounting Standard (IAS) No.1, Presentation of Financial Statements*, IASB, par.10. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳, 2012『国際財務報告基準 IFRS 2012』中央経済社。) その他、IASB の会計基準に関して、各年度の翻訳も利用している。

IASB, 2013, *op.cit.*, par.7.14. (同訳書。)

4) IASB, 2011, *op.cit.*, par.11. (同訳書。)

IASB, 2013, *op.cit.*, par.7.31. (同訳書。)

5) *Ibid.*, par.7.18. (同訳書。)

6) *Ibid.*, par. 2.9. (同訳書。)

7) *Ibid.* (同訳書。)

8) *Ibid.*, par.5.4. (同訳書。) 1989 年および 2010 年の概念フレームワークにおいても同様である。

る資源が流出する可能性が高いこと」といった「将来および不確実性」への対応が定義の中に含まれていた<sup>9)</sup>。それに対して、2013年討議資料では、資産は「現在の経済的資源」であり、負債は「現在の義務」と定義されていて、かつ不確実性に関して「蓋然性の閾値は定めない」とことと考えられている<sup>10)</sup>。

2010年概念フレームワーク（および1989年概念フレームワーク）は、認識とは、財務諸表の構成要素の定義を満たし、以下に示す認識基準を満たした項目を、財政状態計算書または損益計算書に組み入れる過程をいうと定義している<sup>11)</sup>。

- ① 将来の経済的便益の蓋然性：財務諸表の構成要素の定義を満たした項目に関連して、将来の経済的便益が企業に流入または企業から流出する可能性が高い。
- ② 測定の信頼性：財務諸表の構成要素の定義を満たした項目が、信頼性をもって測定できる原価または価値を有している。

これに対して、2013年討議資料は、このような認識基準では蓋然性が高くない場合に資産および負債が認識されない可能性があることから、蓋然性に関する記述の削除を検討している。その他、目的適合性およびコストの制約、忠実な表現、および前述した補強的質的特性に関して、認識基準において言及するか否かについての検討も行われている<sup>12)</sup>。

財政状態の表示では、持分が資産および負債の差額概念として定義されていることから、資産および負債の定義並びに認識基準が重要となる。ここで、持分の表示について、国際会計基準（International Accounting Standard, IAS）第1号は、企業の経営活動について適切と思われる方法で分類・開示することを要求している

が、財務諸表の表示例では、持分を「親会社の所有者に帰属する持分」と「非支配持分」の2つに大別して示している<sup>13)</sup>。

日本では、金融商品取引法の適用企業に対して、表現こそ異なれIASBと同様の4つの財務諸表の作成および表示が要求されている<sup>14)</sup>。貸借対照表は、その構成要素である資産、負債および純資産から財政状態を表示する。

日本の概念フレームワークにおける資産および負債の定義は、IASBの2013年討議資料と同様に、蓋然性についての文言は含まれていない。ただし、IASBの2013年討議資料と異なり、資産および負債の認識基準では、それらを認識するための事象、すなわち契約に基づいた少なくとも一方の履行と、いったん認識した資産および負債における価値の変動に、一定程度の発生の可能性（蓋然性）が求められると述べられている<sup>15)</sup>。純資産の部の表示は、株主資本と株主資本以外に区分され<sup>16)</sup>、株主資本は、評価・換算差額等（連結財務諸表では、「その他の包括利益累計額」、新株予約権および非支配株主持分（連結財務諸表の場合）に区分される<sup>17)</sup>。

日本とIASBとの間で、資産および負債の認識基準に相違があることから、日本の貸借対照表とIASBの財政状態計算書とでは、資産および負債の範囲が異なり、その結果、純資産または持分に包含される金額に差異が生じることになる。純資産または持分は、拠出资本と剰余金から構成されることから、「包括利益累計額」（accumulated comprehensive income, ACI）を含む剰余金の金額に差異が生じることになる（図表1を参照）。

9) IASB, 2010, *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB, par.4.4. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳, 2012『国際財務報告基準 IFRS 2012』中央経済社。)

IASB, 1989, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, par.49. (国際会計基準委員会, 1989『財務諸表の作成表示に関する枠組み』国際会計基準委員会。)

10) IASB, 2013, *op.cit.*, par.2.35. (同訳書。)

11) IASB, 2010, *op.cit.*, par.4.37. (同訳書。)

IASB, 1989, *op.cit.*, pars.82-83. (同訳書。)

12) IASB, 2013, *op.cit.*, pars.4.8-4.23. (同訳書。)

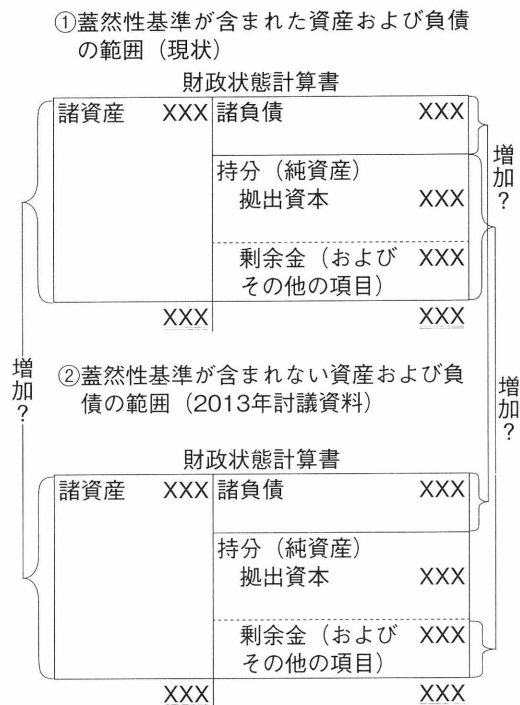
13) IASB, 2011, *op.cit.*, par.77 & Guidance on Implementing (IG). (同訳書。)

14) 「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」第4条他。

15) 企業会計基準委員会, 2006, 討議資料『財務会計の概念フレームワーク』企業会計基準委員会, 第3章第3項・第6項。

16) 企業会計基準委員会, 2013a, 企業会計基準第5号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』企業会計基準委員会, 第4項。

17) 同基準, 第7項。

図表1 資産および負債の範囲の拡大と包括利益累計額の変化<sup>\*)</sup>

\*1) 非支配株主が存在しない簡潔なケースを想定した。

また、日本の貸借対照表の純資産の部では、株主資本において親会社持分が表示され、株主資本以外において非支配株主持分、OCI 累計額等が表示される。親会社持分には、繰越利益の累計額（繰越利益剰余金）が包含されるのみで、親会社に帰属する OCI 累計額は株主資本以外で、OCI 累計額として表示される。また非支配株主に帰属する OCI 累計額は、非支配株主持分に含めて表示される。一方、IASB の財政状態計算書では、親会社の所有者に帰属する持分と非支配持分に区分され、それぞれの持分の中に繰越利益の累計額と OCI 累計額（すなわち合計が ACI）が包含されている。

### 3. 収益および費用の定義と利益計算構造

IASB は、1997 年に IAS 第 1 号『財務諸表の表示』を改訂して、OCI を持分変動計算書の内訳として表示するように規定した。IASB は、2007 年に IAS 第 1 号を改訂して、財務諸表の連結環を意識した一組の財務諸表として包

括利益計算書の作成を規定した。現在適用されている IAS 第 1 号は、2011 年に改訂されたものである。

日本では ASBJ が、国際的な会計基準の動向に対応して、2005 年に企業会計基準第 5 号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』および企業会計基準第 6 号『株主資本等変動計算書に関する会計基準』を公表して、OCI を純資産の部の内訳として表示するように規定した。2010 年に企業会計基準第 25 号『包括利益の表示に関する会計基準』が公表されて、包括利益計算書の作成が規定された。現在適用されているのは、2013 年に改訂されたものである。

IASB は、純損益、OCI および包括利益を財務諸表の構成要素ではないと考えていることから<sup>18)</sup>、概念フレームワークにおいてそれらの定義を行っていない。各利益に関する定義は、会計基準である IAS 第 1 号において行われている。

IASB の概念フレームワークは、収益および費用に関して、以下のように定義している<sup>19)</sup>。

収益（income）とは、会計期間中の資産の流入または増価あるいは負債の減少の形をとる経済的便益の増加である。それは、持分参加者からの拠出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。

費用（expenses）とは、会計期間中の資産の流出または減少あるいは負債の増加の形をとる経済的便益の減少である。それは、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。

IASB は、2014 年 5 月に国際財務報告基準（International Financial Reporting Standard, IFRS）第 15 号『収益認識』を公表した。IFRS 第 15 号における収益の定義は、以下のとおりである。

収益（revenue）とは、実体の継続的な主要または中心となる活動を構成する商品の販売または製品の製造、役務提供、あるいはその他の活動から生じる資産の流入または増価あるいは負債の決済（あるいはその両方）である。

この定義は、概念フレームワークにおける定

18) IASB, 2013, *op.cit.*, par.2.39. (同訳書。)

19) IASB, 2010, *op.cit.*, par.4.25. (同訳書。)

義と比較して、経済的便益の増加といった文言が除去されており、2013年討議資料における資産の定義を反映して、経済的便益を生じさせる蓋然性基準が除去されたものと判断される。

次に、IAS第1号における各利益の定義は、以下のとおりである<sup>20)</sup>。

包括利益とは、所有者としての立場での所有者との取引による持分の変動以外の取引または事象によるある期間における持分の変動である。

OCIとは、他のIFRSが要求または許容するところにより、純損益に認識されない収益および費用（組替調整額（reclassification adjustment）を含む）である。

純損益とは、収益から費用を控除した合計額（OCIを除く）である。

収益および費用並びに各利益の定義から、IASBでは、当期純利益を収益から費用を控除して計算される包括利益からOCIを控除して計算するものと位置づけている。すなわち、「期末持分－期首持分＝包括利益」かつ「収益－費用＝包括利益」であり、次いで「包括利益－OCI＝当期純利益」となる。これは、IASBが利益として包括利益を最も重視しており、かつOCIは収益および費用の一部として、当期純

利益の計算に必要な項目としてとらえられる。しかし、収益から費用を控除して包括利益が計算される利益計算構造からすると、IAS第1号の包括利益計算書の表示方法は、一計算書方式および二計算書方式ともに問題である。図表2では、現状の包括利益計算書の形式と、IASBの利益計算構造から考えられる包括利益計算書の形式を示している。

企業会計基準第25号は、包括利益を、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と定義している<sup>21)</sup>。日本では、概念フレームワークにおいても、包括利益について同様の定義を行っている<sup>22)</sup>。

概念フレームワークは、収益および費用並びに純利益を、以下のように定義している<sup>23)</sup>。

収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから開放された部分である。

費用とは、純利益または少数株主損益を減少

21) 企業会計基準委員会、2013c、企業会計基準第25号『包括利益の表示に関する会計基準』企業会計基準委員会、第4項。

22) 企業会計基準委員会、2006、討議資料、第3章第8項。

23) 同討議資料、第3章第9項・第13項・第15項。

図表1 包括利益計算書の形式

①IAS第1号における一計算書方式  
包括利益計算書

収益（投資のリスクから 解放された部分）	XXX
費用	XXX
当期純利益	XXX
OCI	XXX
当期包括利益	XXX

②IAS第1号における二計算書方式  
損益計算書

収益（投資のリスクから 解放された部分）	XXX
費用	XXX
当期純利益	XXX
その他の包括利益計算書	
当期純利益	XXX
OCI	XXX
当期包括利益	XXX

③IASBの利益計算構造による表示方式  
包括利益計算書

収益	XXX
費用	XXX
当期包括利益 <sup>*1)</sup>	XXX
損益計算書 <sup>*1)</sup>	
当期包括利益	XXX
OCI	XXX
当期純利益	XXX

\*1) 包括利益が第一義の利益と考えられることから、当期包括利益を最終行として二重線で締め切った。別個、当期純利益計算を行う損益計算書を示している。

させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから開放された部分である。

純利益とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額（報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主（現在、非支配株主）、およびオプションの所有者との直接的な取引による部分を除く。）のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう。

包括利益と純利益との関係は、包括利益のうち、①投資のリスクから開放されていない部分を除き、②過年度に計上された包括利益のうち期中に投資のリスクから開放された部分を加え、③少数株主損益（現在の非支配株主損益）を控除すると、純利益が求められると説明している<sup>24)</sup>。これは、OCIが①～③から構成されることを意味する。

ここから、日本では、当期純利益を収益から費用を控除して計算し、当期純利益と純資産の変動額である包括利益との差額がOCIであると考えていることが明らかになる。すなわち、「収益－費用＝当期純利益」および「期末純資産－期首純資産＝包括利益」であり、「包括利益－当期純利益＝OCI」と理解できる。これは、OCIが収益および費用から計算されるものではなく、単なる損益計算書と貸借対照表の連結環の役割を果たしているに過ぎず、「利益」という表現が用いられているが、収益および費用との関係は明確でない項目となる。日本が収益から費用を控除して当期純利益が計算される利益計算構造を支持していることからすると、包括利益計算書の表示方法である二計算書方式が利益計算構造から適切である。

包括利益の計算および表示が規定されて以来、当期純利益は、収益費用観固有の利益であり、包括利益は資産負債観固有の利益として説明されてきた。IASBは、2013年討議資料において、純損益とOCIの区別に関して検討を行い、純損益を原則的な区分として扱うことを検討している。またIASBのフーガーホースト（Hoogervorst, H.）議長も、純損益が重要であると表明している<sup>25)</sup>。しかし、現状の収益およ

び費用並びに各利益の定義を見る限り、IASBは包括利益を第一義の利益概念としてとらえていることが明らかである。それに対して、日本は当期純利益を第一義の利益としてとらえている。日本は、OCIを貸借対照表と損益計算書との連結環として意義を見いだしているにすぎない。ここから、各会計基準が考える財務業績の意味の相違が明らかになる。また、収益および費用が、資産および負債の増減から認識されんとするIASBと、投資のリスクからの解放を要件として規定している日本との間で、財務業績指標として重視される利益に相違が生じることとなる。

#### 4. OCIの範囲とリサイクリング

包括利益計算書の作成を世界に先駆けて規定したアメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, FASB）とIASBは、リサイクリングの意義について以下のように説明している。FASBは、ある期間に純利益の一部として表示された包括利益項目で、当該期間または過年度においてその他の包括利益の一部として表示されたものは、二重計算しないために調整されなければならないと規定している<sup>26)</sup>。IASBは、2007年に包括利益計算書の表示を義務づけたときに、包括利益に含まれる項目が、IFRSに従って純利益に再分類されるときに、当該項目が二重計算されるのを防ぐために調整が必要であると、リサイクリングの必要性について説明した<sup>27)</sup>。

しかし、IAS第1号では、リサイクリングはIFRSの個々の基準に従って行われるとして、有形固定資産および無形資産に関する再評価剰余金の変動、確定給付制度での数理計算上の差異等、すべてのOCIに行われるわけではない。2011年に改訂されたIAS第1号は、OCIを以

25) IASB, 2013, *op.cit.*, par.8.35. (同訳書。)

Hoogervorst, H., 2014, ASBJ オープン・セミナー特別講演, "Defining Profit or Loss and OCI... can it be done?," 「純利益とOCIの定義は可能か」『季刊企業会計基準』第44号, p.51 & p.58。

26) FASB, 1997, Statement of Financial Accounting Standard (SFAS) No.130, *Reporting Comprehensive Income*, FASB, par.18.

27) IASB, 2007, IAS No.1, *Presentation of Financial Statements*, IASB, BC69. (同訳書。)

24) 同討議資料, 第3章第12項。



下の2つにグループ分けして表示することを規定している<sup>28)</sup>。

①その後に純損益に振り替えられることのないもの

②その後に特定の条件を満たしたときに純損益に振り替えられるもの

2013年討議資料は、OCIの部に表示すべき情報のうち、①その後に純損益に振り替えられることのないものとして、再評価剰余金の変動、確定給付制度の再測定および関連会社のOCIに対する持分相当額を示している。②その後に特定の条件を満たしたときに純損益に振り替えられるものとして、在外営業活動体の財務諸表項目の換算から生じる為替差額、OCIを通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資による利得および損失、キャッシュ・フローヘッジのヘッジ手段に係る利得および損失の有効部分、および純損益を通じて公正価値で測定するものと指定された特定の負債について、信用リスクの変動に起因する公正価値の変動が示されている<sup>29)</sup>。

2013年討議資料は、純損益とOCIの区別について、純損益を定義するのではなく、純損益に含まれる項目は幅広いことから、OCIに認識できる項目の種類を記述することを提案している。そこでは、OCIに対する狭いアプローチとOCIに対する広いアプローチの2つが検討されている<sup>30)</sup>。

2つのアプローチでは、原則1および原則2は共通である。

原則1：純損益に表示する収益および費用の項目は、企業がある期間に自らの経済的資源に対して得たリターンに関する主要な情報源を提供する。

原則2：すべての収益および費用の項目は、ある項目をOCIに認識することで、当該期間の純損益の目的適合性が高まる場合を除いて、純損益に認識すべきである。

OCIに対する狭いアプローチとOCIに対する広いアプローチの相違は、以下の原則3に見られる。

OCIに対する狭いアプローチにおける原則

3：OCIに認識された項目は、後に純損益へ組み替えまたはリサイクルされなければならない。これは、組み替えまたはリサイクルが目的適合性のある情報となる場合に行われる。

OCIに対する広いアプローチにおける原則3：過去にOCIに認識された項目は、純損益へ組み替えまたはリサイクルされなければならない。これは、組み替えまたはリサイクルが目的適合性のある情報となる場合だけに行われる。

2013年討議資料は、OCIを「橋渡し項目」(bridging items)、「ミスマッチのある再測定」(mismatched remeasurements)および「一時的な再測定」(transitory remeasurements)の3つに区分して説明している。OCIに対する狭いアプローチでは、「橋渡し項目」と「ミスマッチのある再測定」がOCIに含まれる。OCIに対する広いアプローチでは、それらに加えて、「一時的な再測定」がOCIに含まれる。

「橋渡し項目」には、例えば、負債性金融商品に関して、財政状態計算書では公正価値測定が行われ、純損益に認識する金額の算定において償却原価で測定される場合がある。「ミスマッチのある再測定」には、例えば、公正価値測定されるデリバティブに関して、デリバティブを予定取引のヘッジに使用する場合に、デリバティブの公正価値の変動が、予定取引から生じる損益よりも早い時期に発生する場合が該当する。「一時的な再測定」には、例えば、確定給付年金負債または資産の純額の再測定がある。これらの中で、「一時的な再測定」が問題となる。IASBは、「一時的な再測定」がリサイクリングされるには、リサイクリングにより財務報告にかかるコストと複雑性を正当化するのに十分な目的適合性のある情報が得られた場合であるとしている<sup>31)</sup>。

OCIに対する狭いアプローチとOCIに対する広いアプローチの相違は、ある項目がその後リサイクリングに適切とならない場合があっても、OCIに認識されるか否かにある。OCIに対する広いアプローチは、OCIに対する狭いアプローチ以上に広い収益および費用の項目が、OCIに認識される可能性を示唆している。これは、資産および負債の定義および認識基準

28) IASB, 2011, *op.cit.*, par.82A. (同訳書。)

29) IASB, 2013, *op.cit.*, pars.8.40-8.68. (同訳書。)

30) *Ibid.* (同訳書。)

31) *Ibid.*, pars.8.89-8.92. (同訳書。)

において、蓋然性基準をなくした場合に該当する。

IASB がリサイクリングの有無から OCI 項目を考えているのに対して、日本の企業会計基準第25号は、当期または過去の期間に OCI に含まれていた項目が当期純利益に含められた部分を、組替調整額として OCI の内訳項目ごとに注記することを規定している<sup>32)</sup>。日本では、土地再評価差額金以外のすべての項目に、リサイクリングが規定されている。

OCI のリサイクリングの問題は、2014年7月に公表した「修正国際会計基準」(Japan's Modified International Standards, JMIS) の公開草案の公表に影響を及ぼした。JMIS は、日本が会計基準の国際的収斂に関して、エンドースメント・アプローチ (endorsement approach) を採用することで、必要に応じて IFRS の「削除又は修正」することを表明したものである。

ASBJ は、JMIS 公開草案第2号として、「その他の包括利益の会計処理 (案)」を公表し、IASB が公表している会計基準等における OCI に関する会計処理、表示および開示の規定に対する「削除又は修正」を提案している。JMIS 公開草案第2号は、IFRS には、OCI に認識する項目に関してリサイクリング処理とノンリサイクリング処理が混在しているとして、すべての OCI をリサイクリングするように要求している<sup>33)</sup>。ASBJ は、純損益が包括的な指標であるべきと考えて、有形固定資産および無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金を除いて、以下の4点からすべての OCI にリサイクリング処理を要求している<sup>34)</sup>。

①純損益は、企業の総合的な業績指標として1株当たり当期純利益など、各種の重要指標の

基礎として使用されてきているにもかかわらず、純損益情報の完全性がキャッシュ・フローとの整合性で裏付けられなければ、純損益が有用でなくなると考えられる。リサイクリング処理を行う場合、全会計期間を通算した純損益の合計額とキャッシュ・フローの合計額は一致するが、ノンリサイクリング項目が生じると純損益に反映されないキャッシュ・フローが存在することとなり、純損益の性格が変質するとともに、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下すると考えられる。

②当委員会は、包括利益は企業の財政状態の報告の観点から目的適的な測定値に基づいて算出されるため、純損益に代わる総合的な業績指標にならないと考えている。包括利益は、投資の目的に応じたキャッシュ・フローの不確定性が残っている段階での測定値による純資産の単なる期間差額であるが、純損益は、投資の目的に応じて投資に企業の事業活動の成果に関する不確定性が十分に減少した時点での実際の成果情報を提供するものである。純損益は過去の評価に関するフィードバックを提供する実際の成果情報であるため、確認価値を有すると考えられる。

③包括利益と純損益の相違は、一部の資産および負債について貸借対照表で使用される測定基礎と純損益を算出するために使用される測定基礎との相違から生じるものであり、本質的には時期の相違と考えられる。リサイクリング処理を行うことにより、概念上、全会計期間を通算した純損益の合計額は、全会計期間を通算した包括利益の合計額と等しくなる。

④受託責任の観点からは、純損益は包括的であるべきで、たとえ一部の取引または事象が非反復的と考えられる場合であっても、経営者の能力の評価に影響が生じるため、純損益に含められるべきであると考えられる。

IASB のように「二重計算を防ぐため」に規定されているリサイクリングにおいて、「二重計算を防ぐ」は、その他の包括利益に包含されていた金額を純損益へと組み替えることで、同一の項目および金額が複数項目に計上されることを防ぐことを意味する。これは、純損益あるいは純損益計算を第一に考えて、リサイクリン

32) 企業会計基準委員会, 2013c, 第9項。

33) 企業会計基準委員会, 2014d, JMIS 公開草案「その他の包括利益の会計処理 (案)」企業会計基準委員会, 第15項。

34) 同 JMIS 公開草案, 第17項。(本文では、要約して説明している。)

ASBJ は、有形固定資産および無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金について、実体資本維持の概念に基づくものかどうか議論されているものであり、この項目以外の OCI のノンリサイクリング処理とは異なる側面があるとして、ノンリサイクリングを容認している。



グの対象となる OCI を含めた包括利益あるいは包括利益計算を、純損益に振り替えるあるいは純損益計算に含める以前の利益あるいは利益計算と位置づけていることを表す。包括利益と純損益との間の相違は本質的には時期の相違であり、概念上、全会計期間の純損益の累計額は、全会計期間の包括利益の累計額と等しくなるべきである<sup>35)</sup>。ここから、仮にリサイクリングを一部の項目について行わないとすれば、純損益あるいは純損益計算の目的適合性が低下することにつながり、包括利益だけを表示すれば良いことになる。

## 5. むすび

本稿では、IASB が概念フレームワークの改訂作業の過程で提案した資産および負債の定義の変更から、利益の範囲および財務業績指標としての意義にどのような変化が生じるかについて検討した。企業価値の予想に役立つ情報提供という財務報告の目的において、財政状態計算書（貸借対照表）と損益及び包括利益計算書がそれぞれの役割を果たすためには、単一の測定基礎では対応できない場合が生じている。その結果、混合測定が注目を集め、混合測定が行われることによって、OCI 項目がその橋渡し項目として注目されてきた。

しかし、資産および負債の定義から蓋然性基準が削除されることは、その差額として計算される持分、特に包括利益累計額に影響を及ぼすことになる。これは、将来キャッシュ・フローおよび将来の純損益情報としての役割が期待されてきた OCI の意義に変化を生じさせる。IASB では、これまで包括利益を第一義の利益として考えており、包括利益から当期純利益を計算するために OCI の役割が期待されていた。ところが、包括利益が不確実性の高い項目を含むようになると、OCI の意義および役割が低下して、OCI は財政状態計算書と損益計算書の2つの計算書の連結環にすぎなくなる。

OCI のすべてをリサイクリングするのか、リサイクリングを一部にとどめるのかは、企業

の財務業績として、当期純利益と包括利益のいずれを重視するかという問題と密接に関連する。本稿では、すべての OCI のリサイクリングを要求する日本が、OCI に貸借対照表と損益計算書との連結環としての役割を担わせているにすぎず、損益及び包括利益計算上、包括利益以上に当期純利益に財務業績としての有用性を見いだしていることが明らかになった。これは、貸借対照表と異なった役割が損益計算書にはあり、目的適合性の視点から当期純利益の有用性を強調しているものである。IASB は、リサイクリングをしない項目には、財務業績としての有用性がないと考えている。このような意味では、IASB も日本も、財政状態を表す財政状態計算書と財務業績を表す損益計算書とでは、異なった役割が期待されていると考えており、目的適合性を有する利益情報として当期純利益の重要性が高まってきていることになる。

## 【参考文献】

- 企業会計基準委員会, 2006, 討議資料『財務会計の概念フレームワーク』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会, 2013a, 企業会計基準第5号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会, 2013b, 企業会計基準第6号『株主資本等変動計算書に関する会計基準』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会, 2013c, 企業会計基準第25号『包括利益の表示に関する会計基準』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会, 2013d, 会計基準アドバイザリー・フォーラム会議『純損益／その他の包括利益及び測定』企業会計基準委員会, 第17項。
- 企業会計基準委員会, 2014a「ディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』に対するコメント」企業会計基準委員会, 第16項・第45項。
- 企業会計基準委員会, 2014b, ASBJ ショート・ペーパー・シリーズ第1号『OCI は不要か?』企業会計基準委員会, 第項。
- 企業会計基準委員会, 2014c「公開草案『修正国際会計基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される

35) 企業会計基準委員会, 2013d, 会計基準アドバイザリー・フォーラム会議『純損益／その他の包括利益及び測定』企業会計基準委員会, 第15項。

会計基準（案）』の公表」企業会計基準委員会。企業会計基準委員会，2014d, JMIS 公開草案「その他の包括利益の会計処理（案）」企業会計基準委員会。

国際会計研究学会・研究グループ報告（2012）『国際会計の概念フレームワーク』（主査佐藤倫正教授）。

向伊知郎（2013）「国際財務報告基準（IFRS）設定の基礎的特徴」『経営管理研究所紀要』（愛知学院大学）第20号，3月，pp.177-187。

FASB, 1997, Statement of Financial Accounting Standard (SFAS) No.130, *Reporting Comprehensive Income*, FASB.

Hoogervorst, H., 2014, ASBJ オープン・セミナー 特別講演, "Defining Profit or Loss and OCI ... can it be done?," 「純利益と OCI の定義は可能か」『季刊企業会計基準』第44号，pp.46-60。

IASB, 2007, IAS No.1, *Presentation of Financial Statements*, IASB. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳，2009『国際財務報告基準 IFRS』中央経済社。)

IASB, 2010, *The Conceptual Framework for*

*Financial Reporting 2010*, IASB. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳，2012『国際財務報告基準 IFRS 2012』中央経済社。)

IASB, 2011, International Accounting Standard (IAS) No.1, *Presentation of Financial Statements*, IASB. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳，2012『国際財務報告基準 IFRS 2012』中央経済社。)

IASB, 2013, Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB. (ディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』。)

IASC, 1989, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC. (国際会計基準委員会，1989『財務諸表の作成表示に関する枠組み』国際会計基準委員会。)

Linsmeier, 2014, *Agenda ref 5A, A Revised Model for Presentation in the Statement (s) of Financial Performance: Potential Implications for Measurement*, IASB.