

# 包括利益計算書の構造と作成プロセスの問題点 —その他の包括利益のリサイクリングに関わらしめて—

岸川 公紀

## Problems of the Creation Process and Structure of the Statement of Comprehensive Income — Correlating with Recycling of Other Comprehensive Income —

Kouki Kishikawa

(2014年11月28日受理)

### 1. 問題提起

企業を取り巻く変化は、企業の利害関係者の要求の変化をもたらしている。その要求を満たすために、さまざまな基準の設定や見直しが実施されている。そのなかで、過去の情報である取得原価を基礎とした財務諸表では、企業の実態を表すことができるのかと疑問視されるようになった。そこで、企業の財務業績 (financial performance) を表すために、時価あるいは公正価値 (fair value) で資産および負債を評価することが、制度化されてきている<sup>1</sup>。

そこで、資産および負債を時価あるいは公正価値で評価すれば、これまで財務諸表に記載されてこなかった情報が表示されることを考慮にいれなければならないことになる。その中の一つとして、利益を包括的に捉えた包括利益がある。そして、それを表す財務表が、包括利益計算書である。

この包括利益を表示するための制度化の流れは、1990年代より始まる。そして、近年では、アメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board; 以下 FASB) と国際会計基準審議会 (International Standards Board; 以下 IASB) の共同プロジェクトの一つである「財務諸表の表示」プロジェクトの結果として、2011年6月16日に、FASBは、会計基準更新書 (Accounting Standards Update) 第2011-05号『Topic220包括利益：包括利益の表示 (Comprehensive Income (Topic 220): Presentation of Comprehensive Income)』(ASU No.2011-05) を、

IASBは、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards; 以下 IFRS) 『その他の包括利益項目の表示—IAS第1号の改訂 (Presentation of Items of Other Comprehensive Income: Amendments to IAS 1)』(以下、IFRS改訂No.1)を公表し、包括利益の表示についての改正を行っている。さらに、IASBは、2013年に討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し (Discussion Paper “A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting”)』(IASBの討議資料)を公表し、そのセクション8において「包括利益計算書における表示—純損益とその他包括利益」として、包括利益の表示の目的等について示し、見直しを開始している。

ここで、わが国に目を向けてみると、2010年に企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan; 以下 ASBJ) は、企業会計基準書第25号『包括利益の表示に関する会計基準』(基準書第25号)を公表し、包括利益および包括利益計算書は、制度化された。そして、2014年7月には、企業会計基準公開草案第2号『その他の包括利益の会計処理 (案)』を公表し、IASBにより公開された会計基準および解釈指針を考慮した形で基準書第25号の規定の修正または削除を行うとしている。

これらの基準書の流れを概観してみると、資産および負債を時価あるいは公正価値で評価した際の情報を、どこで表示するのか<sup>2</sup>、包括利益の構成要素は何なのか、もし、包括利益計算書として表示するのであれば、そのさいに純損益と包括利益は、どのように表示するのか、

別刷請求先：岸川公紀，中村学園大学短期大学部キャリア開発学科，〒814-0198 福岡市城南区別府5-7-1

E-mail: kishi-k@nakamura-u.ac.jp

<sup>1</sup> 岩崎 (1997) では、金融の自由化によって「大部分の金融商品について、これを公正価値 (fair value) で評価していこうというのが、世界的な潮流となりつつある」(p.86) と指摘している。

<sup>2</sup> この問題に、クリーン・サープラス問題がある。現在では、クリーン・サープラスを保つために、包括利益計算書として表示することが制度化されている。

といった問題があげられる。現在では、資産および負債を評価した際の情報である包括利益は、包括利益計算書によって表示し、包括利益計算書には、純損益と包括利益を表示するように規定されている。しかしながら、IASBの討議資料で見直しが行われているように、前述した問題が、解決したとはいいがたい。さらには、「包括利益計算書」の作成プロセスが、どのように規定されるのかについても、いまだ解決されていないように思われる。

近代会計においては、(継続企業を前提とする企業では)、基本的財務諸表は「誘導法」によって、「正規の簿記の原則」にしたがって作成された会計帳簿および複式の勘定記録から作成されている。いわゆる、近代会計は、「複式簿記の機構に支えられた企業会計」の測定構造によって成り立っている。この視点に立つならば、「包括利益計算書」は、従来の見解とは異なった新たな視点からその位置づけと構造に関する規定がなされなければならない。そして、「包括利益計算書」の作成プロセスは、「包括利益計算書」の位置づけと構造に関する規定のもとに、なされなければならない。

そこで、本稿は、「包括利益計算書」の位置づけと構造を「複式簿記の機構に支えられた企業会計」のもとで規定し、その作成プロセスの指針を示すことを目的としている。確言すれば、「複式簿記の機構に支えられた企業会計」の測定構造を考察することにより、包括利益に関するリサイクリングに関する諸問題の解決の糸口を示すことができる、と考える。

## 2. 包括利益計算書と会計測定構造 －利益概念の拡大と包括利益の諸要素－

包括利益計算書の作成プロセスを考察するためには、まずもって、包括利益に関する概念と構成要素について把握しておかなければならない。そこで、ここではFASB、IASB、およびASBJの基準書をもとにして、包括利益の概念、構成要素、および構成要素の関係について把握しておきたい。

### 2-1 包括利益の概念、構成要素、および構成要素の関係

#### － FASB, IASB, および ASBJ の基準書を手がかりとして－

##### (1) 包括利益の概念

FASBは、公表した財務会計諸概念に関する基準書(Statement of Financial Accounting Concepts; 以下SFAC)第3号改第6号『財務諸表の構成要素(*Elements of Financial Statements*)』(以下、SFAC No.6)において、

「包括利益とは、出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動である」(par. 70)。また、持分とは、「純資産と同じであり、企業の資産と負債との差額」(par. 60)としている。

一方、IASBの公表した基準書には、包括利益の概念についての明確な記述はない。しかし、国際会計基準(International Accounting Standards; 以下、IAS)第1号『財務諸表の表示(*Presentation of Financial Statements*)』(2007年改訂)(以下、IAS No.1)において、「包括利益合計とは、所有者の立場としての所有者との取引による資本の変動以外の取引又は事象による一期間における資本の変動をいう」(par. 7)とする。

そして、ASBJは、討議資料『財務会計の概念フレームワーク』(以下、ASBJの討議資料)において、「包括利益とは、特定期間における純資産の変動のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、および、将来それらになりうるオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう」(p. 16)としている。さらに、基準書第25号では、「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」(par. 4)としている。

これらのことから、資産と負債との差額を、持分、資本、純資産とするという違いはあるものの、包括利益とは、資産と負債との差額の一定期間の変動のうち、出資者との取引にかかわるものを除いたものであるといえる。

##### (2) 包括利益の構成要素

FASBは、1997年に財務会計基準書(Statement of Financial Accounting Standards; 以下SFAS)第130号『包括利益の報告(*Reporting Comprehensive Income*)』(SFAS No.130)を公表している。その中で、「包括的な利益概念のもとでは特定期間の営業成績であるかどうかに関わらず、認識されたすべての収益、費用、利得、そして損失は利益に含まれる」(par. 2)としている。

さらに、SFAS No.6では、「包括利益は、関連はあるが区別されうる二つの類型の内訳要素からなる。－それは、基本的内訳要素－収益、費用、利得、そして損失－」(par. 77)という記述も見られる。

一方、IASBは、『財務報告の作成及び表示に関するフレームワーク(*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*)』(以下、FPPFS)において、「広義の収益には、収益と利得の両方が含まれる」(par. 74)、「費用の定義には、企業の通常の活動の過程において発生する費用だけでなく損失が含まれる」(par. 78)としている。

そして、ASBJの討議資料によれば、「利益を増加させる要素を収益と利得に分け、利益を減少させる要素を費用と損失に分ける考え方もあるが、この概念フレームワークでは、収益と利得、費用と損失をそれぞれ区別することなく、一括して収益または費用と称している」(p.20)という記述がみられる。

以上のことから、包括利益の構成要素は、基本的には、(狭義の)収益、利得、(狭義の)費用、および損失からなるといえるであろう。ただし、(狭義の)収益と利得、(狭義の)費用と損失を明確に分ける定義は、いまのところ存在しない。

### (3) 包括利益、純損益とその他の包括利益

FASBが公表したSFAS No.130では、「純利益を含む包括的な利益のすべての要素の合計を説明するために、包括利益の用語を使用する」(par. 10)としている。そして、「包括利益のうち、純利益を除いたものに含まれる、収益、費用、利得及び損失に属するものとして、その他の包括利益という用語を、使用している」(par. 10)としている。

さらに、FASBは、ASU No. 2011-05において、「単一の連結財務諸表に包括利益を報告する企業は、2つの区分、すなわち純利益とその他の包括利益という2つの区分で構成されたものを、表示しなければならない」(par. 220-10-45-1)としている。

IASBは、IAS No.1において「その他の包括利益とは、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または費用(組替調整額を含む)」(par. 7)であり、「純利益とは、収益から費用を控除した合計額(その他の包括利益の内訳項目を除く)」(par. 7)であるとする。さらに、「包括利益合計は、「純損益」及び「その他の包括利益」のすべての内訳項目からなる」(par. 7)としている。

そして、ASBJの基準書第25号では、その他の包括利益の説明において、「「その他の包括利益」とは、包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分をいう」(par. 5)としている。

このことから、包括利益とは、純損益とその他の包括利益を加減算したものだといえる。ただし、企業の経済事象のうち会計処理すべき項目は、FASB、IASB、およ

びASBJには違いがみられる<sup>3</sup>。

以上、FASB、IASB、およびASBJの基準書を比較しながら、包括利益の概念、構成要素、純損益とその他の包括利益の関係をみてきた。それによると、包括利益とは、資産と負債との一定期間の差額のうち、所有主との取引の金額を除く部分であり、構成要素は、基本的には、(狭義の)収益、利得、(狭義の)費用、および損失からなる。そして、包括利益は、純損益とその他の包括利益を加減算したものであるといえる。

それでは、「複式簿記の機構に支えられた企業会計」において、包括利益を表す勘定と包括利益計算書の作成プロセスは、どのように説明することができるのだろうか。次に、考察してみたい。

## 2-2 包括利益を表す勘定と包括利益計算書

### —利益概念の変容を手がかりとして—

新しい社会経済状況の出現や会計基準の国際化に対応するため、各国では新しい会計基準が要求されるようになってきた。その中で純資産の増減に関わるものうち、損益計算書に計上されず、期末の貸借対照表において、資本の部に直接計上する項目が現れた。いわゆる、資本直入項目である。しかし、このことは、「両財務諸表(貸借対照表と損益計算書; 山川補遺)において示されている純資産と利益の連携を保つクリーン・サープラスの前提に反しており、財務業績の計算構造における問題点と考えられていた」(山西 2011, p.99-100)。これに対して、FASBは、SFAS No.130を公表し、「包括利益を制度化することによって、クリーン・サープラス関係を回復させた」(岩崎 2012, p.73)のである。すなわち、利益の包括主義の採用から、資産および負債を時価あるいは公正価値で評価した差額をその他の包括利益として規定したことから、クリーン・サープラスが保たれたのである。

企業を取り巻く経済環境の変化から、利害関係者の関心は、企業の営業活動からもたらされる利益だけでなく、企業の現在の価値にまで広げられた。そして、その価値の増減のうち、所有主との直接的な取引によらない部分をすべて利益として包括的に捉えることとなったのである。すなわち、利益概念が拡大され、純損益は包括

<sup>3</sup> その他の包括利益の項目として、FASBは、「為替換算調整に係る利得又は損失、外貨建て取引に係る利得又は損失、持分法による外国為替取引に係る利得又は損失、デリバティブ商品に係る利得又は損失、売却可能有証券の未実現保有損益、負債証券から生じる未実現保有損益、および年金または退職後給付に関連する利得および損失」(ASU No.2011-05, par. 220-10-45-10A)をあげており、IFRSでは、「為替差額 (IAS No.21, par. 30)、キャッシュ・フロー・ヘッジ手段に係る利得又は損失 (IAS No.39, par. 95)、再評価剰余金の変動額 (IAS No.16, par.39 および IAS No.38, par. 85)、確定給付制度における数理計算上の差額 (IAS No.19, par. BC65)、資本性金融商品への投資の利得又は損失 (IFRS No.9, par. 5.7.4, par. 5.7.5)、純損益を通じて公正価値で測定すると指定された負債について、自己の信用リスク変動に起因する公正価値の変動部分 (IFRS No. 9, par. 5.7.7) をあげている。そして、ASBJは、「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、退職給付に係る調整額等」(基準書第25号, par.7)をあげている。

利益として認識、測定されるにいたっているのである。そのことを示せば図2-1のようになる。

さらに、包括利益を構成するその他の包括利益は、未実現の利益を含んでいる。このことから、実現概念についても認識、測定としては、拡大したといえる<sup>4</sup>。

「複式簿記の機構に支えられた企業会計」においては、当期純損益は、収益と費用の集合勘定である損益勘定で計算される。いまここで、利益概念の拡大により資産および負債を評価することから発生する利得、損失が認識、測定され損益勘定は、包括利益を計算するために包括損益勘定へと構成要素が拡大される。すなわち、これまで、経営成績の指標である純損益を計算する損益勘定にその他の包括利益を加えることで拡大し、財務業績の指標である包括利益を計算するための包括損益勘定が作成されることになる。そのことを示せば、図2-2のようになる。

そして、この包括損益勘定から作成されるのが包括利益計算書である。すなわち、包括利益計算書は、企業の

営業活動における純損益の原因のみならず企業の現在の価値の原因を表す財務表であるといえる。さらに、包括利益損益勘定を含む勘定の体系と他の財務表である貸借対照表と包括利益計算書の関係を示せば図2-3、図2-4のようになるであろう。

### 2-3 包括利益の表示形式

#### —勘定と財務表の連携を中心として—

FASBは、SFAS No.130において、包括利益を表示するための様式について、「①損益（純利益）とその他の包括利益を単一の包括利益計算書で示す方法（いわゆる、1計算書方式）、②損益（純利益）の内訳については、損益計算書で表示し、その他の包括利益の内訳と包括利益の合計は、損益（純利益）から開始する包括利益計算書に表示する方法（いわゆる、2計算書方式）、③損益（純利益）の内訳は、損益計算書で表示し、その他の包括利益と包括利益の合計は、持分変動計算書で表示する方法（いわゆる、持分変動計算書方式）」（川西

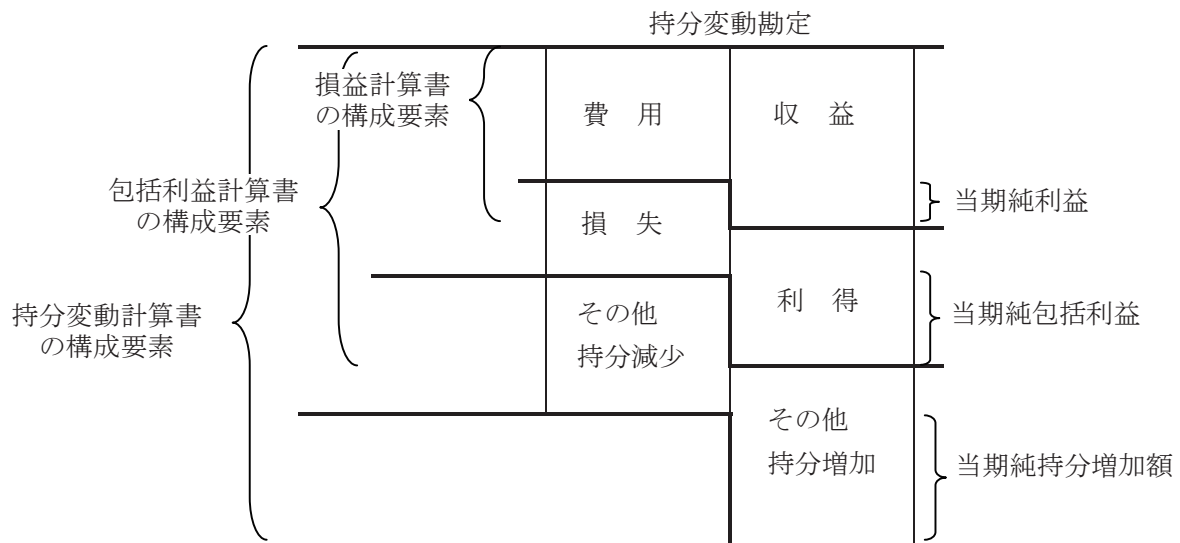


図2-1 持分変動に関する勘定の構成要素

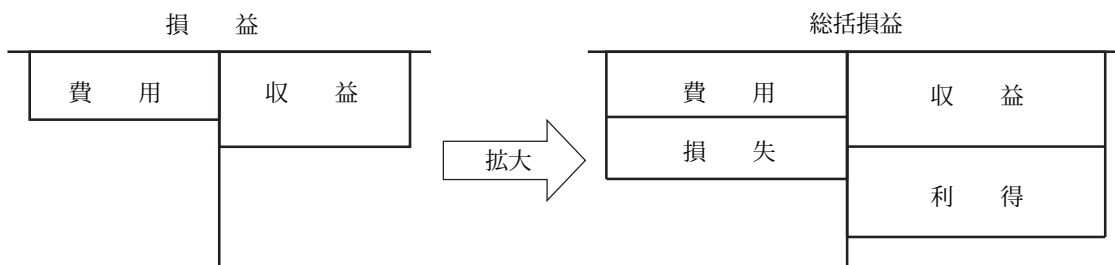


図2-2 利益概念の拡大における勘定の拡大

<sup>4</sup> 包括利益の表示の問題として、リサイクルに関する問題がある。その他の包括利益のリサイクルは、利益の概念として、実現と未実現を分ける必要性があるからであると推測される。すなわち、リサイクルをする場合は、表示の問題については、実現と未実現は厳密に分けられており、実現概念は拡大してないと、考えられる。

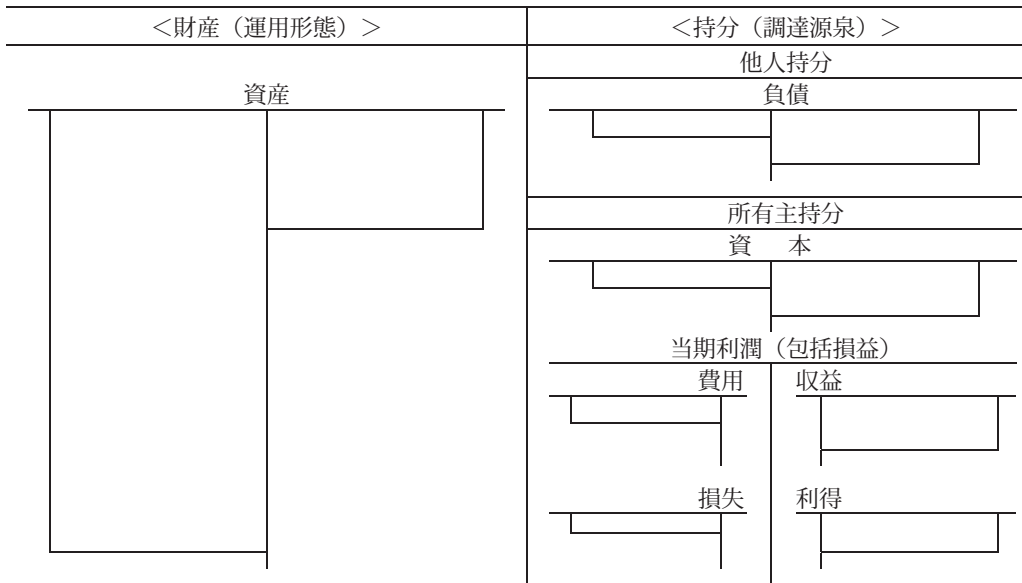


図2-3 勘定体系の概要

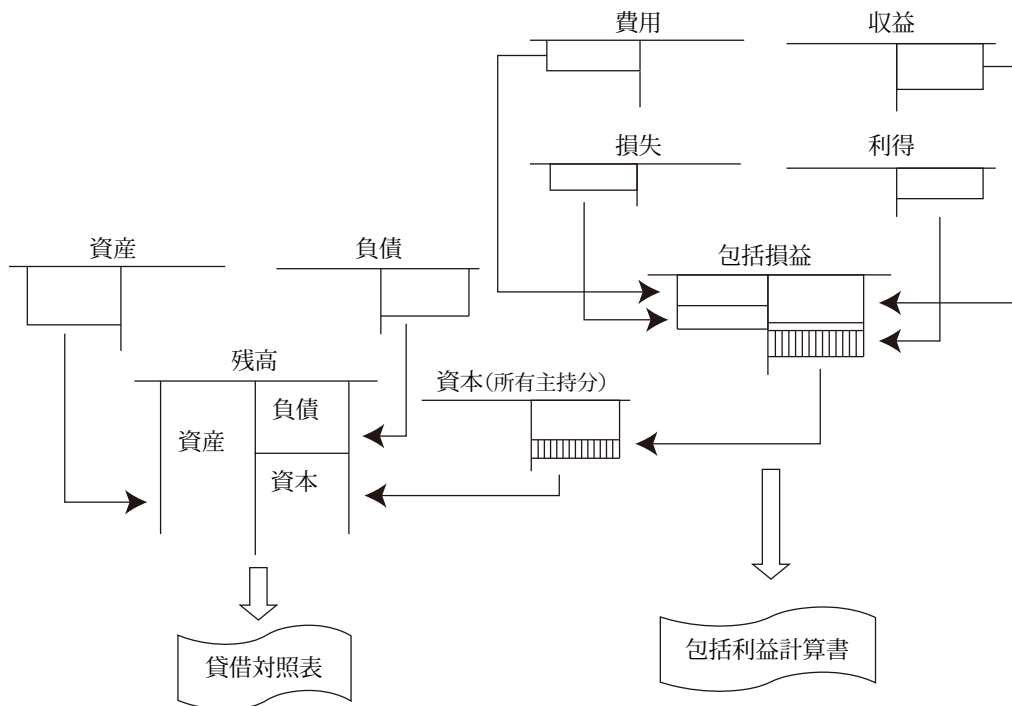


図2-4 複式簿記における勘定と財務諸表の関係

2011, p.47) の様式を示していた。

IASBは、IAS No.1において、1 計算書方式を推奨するとしながらも、2 計算書方式も認めるとした。ただし、持分変動計算書方式は、認めていない（川西2010）。

その後、2004年より FASB と IASB は、共同プロジェクトを開始し、包括利益の表示の様式についても、統一を図った。その結果、2011年に、FASB は、ASU No.2011-05を、IASB は、IFRS 改訂 No.1を公表した。それによると、包括利益の表示様式は、1 計算書方式を

推奨しながらも、2 計算書方式も認めている。さらに、ASBJ の基準書第25号でも、1 計算書方式と2 計算書方式を共に認めている。

ここで、包括利益計算書（1 計算書方式）の作成のための仕訳を示せば次のようになるであろう。

12/31	(借)	売	上	50	(貸)	包	括	損	益	70
		外	貨	為	替			益	5	
		有	価	証	券	評	価	益	15	
12/31	(借)	包	括	損	益	38	(貸)	仕	入	24
								そ	の	他
								の	費	用
								最	少	年
								金	負	債
								調	整	額
								3		
12/31	(借)	包	括	損	益	32	(貸)	当	期	利
								潤	32	

さらに、上記の仕訳により作成される包括損益勘定と包括利益計算書を示せば、図2-5のようになるであろう。  
次に、包括利益計算書（2計算書方式）の作成のための仕訳を示せば次のようになるであろう。

12/31	(借)	売	上	50	(貸)	損	益	50									
12/31	(借)	損	益	35	(貸)	仕	入	24									
						そ	の	他									
						の	費	用									
						11											
12/31	(借)	損	益	15	(貸)	包	括	損									
						益	15										
12/31	(借)	外	貨	為	替	益	5	(貸)	包	括	損	益	20				
		有	価	証	券	評	価	益	15								
12/31	(借)	包	括	損	益	3	(貸)	最	少	年	金	負	債	調	整	額	3
12/31	(借)	包	括	損	益	32	(貸)	当	期	利	潤	32					

そして、前述の仕訳により作成される損益勘定とその他の包括損益勘定から、損益計算書とその他の包括利益計算書が作成される。それを示せば図2-6のようになる。

包括損益	
仕	入 24
そ	の
他	費
用	11
最	少
年	金
負	債
調	整
額	3
当	期
利	潤
	32
	<u>70</u>

損 益	
仕	入 24
そ	の
他	費
用	11
そ	の
他	の
包	括
損	益
	15
	<u>50</u>

包括利益計算書	
売	上 原 価 24
そ	の
他	費
用	11
最	少
年	金
負	債
調	整
額	3
<b>当</b>	<b>期</b>
<b>包</b>	<b>括</b>
<b>利</b>	<b>益</b>
<b>32</b>	
	<u>70</u>

包括損益	
最	少
年	金
負	債
調	整
額	3
当	期
利	潤
	32
	<u>35</u>

包括利益計算書（2区分式）	
売	上 原 価 24
そ	の
他	費
用	11
<b>当</b>	<b>期</b>
<b>純</b>	<b>利</b>
<b>益</b>	<b>15</b>
	<u>50</u>
最	少
年	金
負	債
調	整
額	3
<b>当</b>	<b>期</b>
<b>包</b>	<b>括</b>
<b>利</b>	<b>益</b>
<b>32</b>	
	<u>35</u>

損益計算書	
売	上 原 価 24
そ	の
他	費
用	11
<b>当</b>	<b>期</b>
<b>純</b>	<b>利</b>
<b>益</b>	<b>15</b>
	<u>50</u>

包括利益計算書	
最	少
年	金
負	債
調	整
額	3
<b>当</b>	<b>期</b>
<b>包</b>	<b>括</b>
<b>利</b>	<b>益</b>
<b>32</b>	
	<u>35</u>

(FASB 2011, pp.16-21 を参考に岸川が作成)

(FASB 2011, pp.16-21 を参考に岸川が作成)

図2-5 包括損益を計算する勘定と包括利益計算書（1 計算書方式）

図2-6 包括損益を計算する勘定と包括利益計算書（2 計算書方式）

### 3. 包括利益計算書の作成プロセスの問題点 — わが国の基準書第25号を参考として —

#### 3-1 包括利益とリサイクリング（再組替調整額）

##### — リサイクリングの意義と制度化 —

包括利益計算書において、財務業績を示すだけであれば、包括利益のみを示せばよい。しかしながら、包括利益には、実現した利益である純損益と未実現であるその他の包括利益が含まれている。そして、実現したという純損益の有用性が見いだされ、純損益の表示が必要になった場合、包括利益は、純損益とその他の包括利益とを区分して表示する必要がある。さらに、未実現の利益は、未確定であるために、実現するまで企業の内部に留保される。ここに、リサイクリングという手法が必要になった。このリサイクリングは、SFAS No.130では、「再分類調整 (Reclassification adjustments)」とよばれ、「当該年度あるいは過年度にその他の包括利益の一部として表示されてしまっていたものが、当該年度の純利益の一部として表示されることにより、包括利益の項目の二重計算を避けるために実施される」(par. 18)とされている。そして、IAS No.1では、「当該組替調整額は、過去にその他の包括利益に認識され、当期の純損益に再分類される金額をいう」(par. BC69)としている。そして、リサイクリングの意義は、「それら（純損益とその他の包括利益；岸川補遺）を1組の財務諸表で示す場合、当期又は過年度における2つの利益のズレの部分（OCI；Other Comprehensive Income 岸川補遺）を組み替えること（すなわち、リサイクリングすること）により、クリーンサープラス関係を保った2つの利益を示すことができる」（秋葉 2013, p.707）のである。

このリサイクリングについては、ASBのFAS No.3やアメリカの国際会計基準委員会（International Accounting Standard Committee；以下 IASC）が1998年に公表したG4+1『財務業績の報告、現在の進行状況と将来の方向』では、リサイクリングはしないということとしていた。しかし、ASU No.2011-05では、組替調整額を純損益とその他の包括利益の内訳が表示される財務諸表において表示することを要求している（par. 220-10-45-16）。そして、ASBJでは、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記するとしている（基準書第25号, par. 9）<sup>5</sup>。

#### 3-2 リサイクリングをする場合の包括利益計算書の作成プロセスの問題点

##### — 基準書第25号の参考〔設例〕を手がかりとして —

これまで、包括利益についての概念、構成要素、勘定と財務表の関係を考察してきた。それでは、リサイクリングをする場合の包括利益計算書作成のためのプロセスはどのようになるのであろうか。そこで、わが国における包括利益の表示のための仕訳と様式について、基準書第25号の参考〔設例1〕を概観しつつ、問題点を指摘することで、「複式簿記の機構に支えられた企業会計」における包括利益計算書作成のためのプロセスを考えるための指針としたい。なお、考察にあたって、次の取引例をもとにリサイクリングを考慮した2計算方式の包括利益計算書を作成する。ただし、その他有価証券以外の会計処理と税効果については、簡略化のため省略する。

##### 【取引例】

第1期	X1年	6/1	その他有価証券 ¥100を現金で購入した。
		12/31	決算日につき決算整理仕訳と決算仕訳を行った。ただし、その他有価証券の時価は、¥110であった。
第2期	X2年	12/31	決算日につき決算整理仕訳と決算仕訳を行った。ただし、その他有価証券の時価は、¥125であった。
第3期	X3年	5/31	その他有価証券を ¥140で売却した。
		12/31	決算日につき決算整理仕訳と決算仕訳を行った。

<sup>5</sup> IASBの討議資料においても、リサイクリングについては、見解を示しながらコメントを求めていた（par. 8.23-8.39）。すなわち、リサイクリングをするのか、しないのか、経済事象のうちどの項目をリサイクリングするのかという議論は、現在もまだ進行中である。

## (1) 第1期

第1期目の仕訳と財務諸表は、次の通りである。

X1年 6/1 (購入時)

(借) その他有価証券 100 (貸) 現金 100

12/31 (決算時)

(借) その他有価証券 10 (貸) その他有価証券評価差額金 10

損益計算書 (X1/1/1~X1/12/31)		貸借対照表 (X1/12/31)	
売上原価 180	売上 300	諸資産 770	諸負債 300
その他費用 50		投資有価証券 110	有価証券評価差額金 10
当期純利益 70			期首純資産 500
			当期純利益 70
			880
			880

包括利益計算書	X1/1/1~X1/12/31
当期純利益	70
その他の包括利益:	
その他有価証券評価差額金	10
包括利益	80

図3-1 第1期の財務諸表

この例では、まずX1年6月1日において、売買目的で有価証券を購入する。そして、X1年12月31日において、売買目的有価証券の価額を評価し、取得価額(原価) ¥100と時価 ¥110との差額である評価益 ¥10が計上される。そして、この評価益は、その他有価証券評価差額金として、次期に繰り越されるとする。

ここで、当期の損益勘定より収益と費用の正味として当期純利益が計算され、この当期純利益は当期利潤として純資産の部に加算されることになる。一方、その他有

価証券評価差額金は、直に純資産の部に加算されることになる。

すなわち、収益と費用の正味としての純損益とその他有価証券評価差額金は、その性質を異にしている。これは、包括利益計算書を作成すべき包括損益勘定の存在は必要とされないことを意味している。いわゆる、包括利益計算書は、損益計算書と貸借対照表の数値から二次的に作成されたものだと指摘できる。

## (2) 第2期

第2期目の仕訳と財務諸表は次の通りである。

X2年 1/1 (期首)

(借) その他有価証券評価差額金 10 (貸) その他有価証券 10

12/31 (決算時)

(借) その他有価証券 25 (貸) その他有価証券評価差額金 25

損益計算書 (X2/1/1~X2/12/31)		貸借対照表 (X2/12/31)	
売上原価 240	売上 400	諸資産 850	諸負債 300
その他費用 80		投資有価証券 125	有価証券評価差額金 25
当期純利益 80			期首純資産 570
			当期純利益 80
			975
			975

包括利益計算書	X2/1/1~X2/12/31
当期純利益	80
その他の包括利益:	
その他有価証券評価差額金	25
包括利益	105

図3-2 第2期の財務諸表



X2年1月1日に、前期から繰り越されたその他有価証券評価差額金の再振替を行う。そして、X2年12月31日には、その他有価証券の時価は¥125となっているので、その他有価証券の簿価との差額¥25を評価益として計上する。この評価益は、第1期と同様にその他有価証券評価差額金として、次期に繰り越されるとする。

期首にその他有価証券評価差額金を再振替すれば、その他有価証券の簿価は、取得原価に戻ることになる。そして、前期に計上した利益（利益といえればであるが）

は、消滅をすることとなる。その結果、X2年12月31日に計上する評価益¥25の中には、前期の評価益¥10を含むことになり、正確な当期の評価益を示さないことになってしまっている。

すなわち、包括利益計算書で示された当期包括利益¥105の中には、前期の利益と当期の利益が混在してしまっており、当期の財務業績を表すものとはなっていない。そして、この包括利益計算書は、財務表とはなりえないことは、第1期と同様である。

(3) 第3期

第3期目の仕訳と財務諸表は次のとおりである。

X3年 1/1 (期首)

(借) その他有価証券評価差額金 25 (貸) その他有価証券 25

5/31 (売却時)

(借) 現金 140 (貸) その他有価証券 100  
有価証券売却益 40

損益計算書 (X3/1/1~X3/12/31)		貸借対照表 (X3/12/31)	
売上原価 300	売上 500	諸資産 1,090	諸負債 300
その他費用 100	有価証券売却益 40		期首純資産 650
<b>当期純利益 140</b>			<b>当期純利益 140</b>
<u>540</u>	<u>540</u>	<u>1,090</u>	<u>1,090</u>

包括利益計算書	X2/1/1~X2/12/31
当期純利益	140
その他の包括利益:	
組替調整額	△25
<b>包括利益</b>	<b>115</b>

図3-3 第3期の財務諸表

X3年1月1日には、前期から繰り越されたその他有価証券評価差額金の再振替を行う。そして、X3年5月1日にその他有価証券は売却され、代金との差額は、売却益¥40として計上される。X3年12月31日に、売却益は、損益勘定に振り替えられ、当期純利益の一部となり、損益計算書に記載されることになる。そして、この売却益を含む当期純利益は、貸借対照表でも記載されることになっている。

第2期と同様で、期首にその他有価証券評価差額金の再振替を行っているため、その他有価証券は、取得原価へと簿価が戻っている。そのためその他有価証券が売却された際の売却益¥40が損益勘定を経て当期純利益として計上されるわけであるが、前期までの利益である¥25は、すでに消滅してしまっているために、売却益¥40を前期までの利益¥25と当期の実現利益¥15とにわけることができないことになっている。本来、再組替調整額は、利益の二重表示を防ぐために行われるもので

あるが、この取引例では、これを示すことができないものとなっている。すなわち、ここで示された包括利益計算書は、過年度と当期のデータを寄せ集めることによってしか、作成できないものであることがわかる。

以上、基準書第25号の参考〔設例1〕をもとに、取引の仕訳と財務諸表を概観し、解説をするとともに、問題点を指摘してきた。

それによると、

- ① 包括利益を構成する要素のうち損益勘定に集計される勘定と期末残高勘定に集計される勘定が混在している。すなわち、基準書第25号では、包括損益を計上するための勘定が想定されていない。このことから、包括利益計算書は、勘定体系に関連づけることができない。これは、純損益とその他の包括損益との性質は、異なるものであるととらえていることを意味している。
- ② 期首に過年度の評価損益を振り戻すために、当期の

その他の包括損益には、過年度の包括損益が含まれることになっている。すなわち、包括損益は、当該年度の正確な数値を示していない。正確な値を示すのは、再組替調整を行うその他有価証券を売却した年度のみである。しかし、売却した年度で示される当期純損益は、過年度の利益と当該年度の利益が混在している。

- ③ 期首に過年度の評価益を振り戻すために、組替調整の価額は、勘定では把握ができない。すなわち、その情報は、過去の情報を探すことによってしか示すことができない。

このことは、財務諸表の表示ということに固執するあまり、複式簿記の機構への位置づけを怠ってしまったためだと、推測できる。すなわち、包括利益の表示の問題点は、包括損益を表す勘定と、その勘定から導かれる包括利益計算書を、「複式簿記の機構に支えられた企業会計」の会計測定構造に位置づけることによって、解決の糸口が見いだされると考える。

## 5. 小 括

FASB, IASB, そして ASBJ の包括利益の概念、構成要素、純損益とその他包括利益の関係を概観した。そして、その中から包括利益は、利益概念の拡大から、これまでの収益、費用、利得、および損失に加えて、時価あるいは公正価値の評価による利得および損失が認識、測定され、計上されることを明らかにした。そして、包括利益を計上するための包括損益勘定とその勘定体系と財務諸表の関係を示した。そこには、損益計算書に代わる財務表として、「複式簿記の機構に支えられた企業会計」に位置づけられた包括利益計算書があった。

そして、わが国の基準書第25号の参考〔設例1〕を例にとり、包括利益計算書の作成プロセスを解説するとともに、その問題点を明らかにした。そして、その問題点は、「複式簿記に支えられた企業会計」を考へることなしに、財務諸表の作成を行っているからであることを示した。すなわち、経済社会の変容とともに会計制度も変化するけれども、その際には、「複式簿記の機構に支えられた企業会計」の測定構造を視野に入れることによって、問題解決の糸口が見いだされたのである。

また、本論文では、リサイクリングする包括利益計算書の作成プロセスの問題点を指摘している。そして、このリサイクリングする際の包括利益計算書の作成プロセスの一モデルを、構築することが、今後の課題である。

## <参考文献>

秋葉賢一 (2013) 「包括利益と当期純利益の調整——IFRS に

おけるリサイクリングの意味と意義——」, 『早稲田商学』 第434号, pp.695-724。

岩崎 勇 (1997) 「新しい財務諸表の体系——包括利益計算書等を中心として」, 『企業会計』 Vol.49 No.6, pp.86-93。

岩崎 勇 (1998) 「財務業績と包括利益計算書」, 『会計』 第154巻第3号, pp.51-66。

岩崎 勇 (2012) 「利益概念と情報価値」, 九州大学経済学会『経済学研究』 第79巻第1号, pp.67-93。

川西安喜 (2010) 「包括利益計算書に関する FASB の公開草案」, 『会計・監査ジャーナル』 No.661, p673p.21-24。

川西安喜 (2011) 「包括利益の表示に関する新会計基準」『会計・監査ジャーナル』 No.673, pp.47-52。

岸川公紀 (2002) 「第3章 キャッシュ・フロー計算書の位置づけとその構造——「第3の基本的財務表」としての位置づけを目指して——」, 佐賀大学簿記論研究室編『会計測定の国際的調和——簿記会計の新たな礎を求めて——』, 洋学堂書店, pp.105-144。

佐藤信彦 (2001) 「包括利益概念と利益観」, 『企業会計』 Vol.53 No.7, pp.18-24。

杉本典之 (1991) 『会計理論の探求——会計情報システムへの記号論的接近——』, 同文館。

山西祐季 (2011) 「包括利益情報の表示に関する一考察」, 熊本県立大学総合管理学会『アドミニストレーション』 第18巻1・2合併号, pp.99-122。 2011/11 99頁-122頁。

Accounting Standards Boards (ASB)(1992), *Financial Reporting Standards No. 3: Reporting financial performance.*

(田中弘・原光世訳 (1994) 『イギリス財務報告基準』, Financial Accounting Standards Board (FASB)(1985), *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements, a replacement of FASB Concepts Statement No.3, (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2).* (平松一夫・広瀬義州訳 (2002), 『FASB 財務会計の諸概念 増補版』, 中央経済社)。

—— (1997), *Statement of Financial Accounting Standards No.130, Reporting Comprehensive Income.*

—— (2011), *Accounting Standards Update No.2011-05 “Comprehensive Income (Topic 220): Presentation of Comprehensive Income.”*

International Accounting Standards Board (IASB)(2001), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.* (国際会計基準委員会財団編 (2013) 『国際財務報告基準 IFRS®』 中央経済社)。

—— (2007), *International Accounting Standards No.1 (IAS No.1): Presentation of Financial Statements.* (国際会計基準委員会財団編 (2013) 『国際財務報告基準 IFRS®』 中央経済社)。

—— (2011), *International Financial Reporting Standard*

*(IFRS), Presentation of Items of Other Comprehensive Income: Amendments to IAS 1.*

—— (2013), *Discussion Paper “A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting.”* (財務会計基準機構訳 (2014) 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』, 中央経済社)。

International Accounting Standards Committee (IASC)(1999), *G4+1 Position Paper: Reporting Financial Performance, A Discussion Paper issued for comment by the Staff of the International Accounting Standards Committee, Comments to be submitted by 31 December 1999.*