

2014 年度

要旨

(演習科目：会計学演習Ⅱ)

(指導教員：伊藤善朗教授)

包括利益の諸問題に関する一考察

聖学院大学大学院
政治政策学研究科
政治政策学専攻(修士課程)

113MP001 井出宗近

包括利益とは、「特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得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」をいう（討議資料「財務会計の概念フレームワーク」）。包括利益は、当期純利益にその他の包括利益（Other Comprehensive Income : OCI）を加減算することで計算され、OCI の内訳項目としては、「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」が挙げられる。

これまで、我が国の会計基準では、包括利益の表示を定めてはいなかった。しかしながら、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB）においては、1997年（平成9年）6月には、既に包括利益の表示の定めが設けられていた（財務会計基準書第130号「包括利益の報告」）。このような国際的な会計基準の動きに、我が国も対応する必要があった。そのため、企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan : ASBJ）において、2008年（平成20年）4月に財務諸表表示専門委員会を設置し、検討を重ねてきた。その後、更なる審議を行い、我が国において、2011年（平成23年）3月31日以後終了する連結会計年度の年度末における連結財務諸表から、包括利益の明示的な表示が行われることとなった（企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」2010年6月）。損益計算書のボトムラインを、当期純利益表示から包括利益へと変えたことは、現在の国際財務報告基準へのコンバージェンスへと一歩前進したことを意味するといえる。

IFRSの「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」及びFASBの「概念書」並びに我が国の討議資料「概念フレームワーク」は、利害関係者に有用な意思決定情報（投資意思決定に資する情報）を提供することを財務報告の主目的としており、財務情報利用者の投資意思決定に有用であることが、情報の質として重要視されるようになった。

我が国では、伝統的な企業会計原則に基づき、取得原価主義をベースとして資産の評価を行ってきたが、概念フレームワークに基づく投資意思決定に有用な情報提供には、企業の将来キャッシュ・フローを予測できるような情報が必要であるとされる。このような情報を財務諸表利用者に提供するためには、時価に基づく価値の測定が必要であり、各種測定属性の内、公正価値による測定が最も望ましいとされる。OCIに表示される項目は公正価値によって測定されるため、包括利益は公正価値に基づくものであるといえる。

当期純利益及び包括利益は、ボトムラインとしてどちらが支持されるべきかという論点がある。これまでの国際的な流れでは、純利益を廃止して包括利益単独表示へ移行する議論が激しくなる一方であったが、2013年（平成25年）7月にIASBによって公表された「概

念フレームワークの見直し」からも明らかなように、近年の IASB は、純利益の情報価値には重大な役割があるという論調に変わってきている。

包括利益の表示による利点としては、利益操作の余地をなくすことにより（恣意性の排除）、企業実態の透明性が高まることが挙げられる。一方、欠点としては、本業の活動が分かりにくいこと、業績が市場動向によって大きく左右されることが挙げられる。

純利益は、安定していた時代（現在ほど金融資産を多数やり取りするリスクを抱えていなかった頃）は優れた利益指標であった。企業努力を反映した期間損益計算は、おおよそ正しく企業実態をとらえていたといえることができる。しかしながら、不確実性を多く抱える現在においては、企業実態を反映しているとはいえ、包括利益が必要となってきた。

一方、純利益を廃止して包括利益のみの表示を行うことも、難しいといわざるを得ない。現状では、あらゆる資産を公正価値で測定することはできないため、IFRS が理想としていた資産負債アプローチに基づく全面公正価値会計は、現実的に不可能であり、どこかで折り合いをつけて現実と理念との中間を模索する必要があるといえる。

純利益又は包括利益の単独表示へ一本化することに限界がある以上、両方を併記したハイブリッドな利益表示にならざるを得ない。OCI の項目が表示されることにより、従来の純利益単独表示であることよりも、現在ではより現実を反映した会計情報になるといえるものである。

また、OCI に計上した項目が実現した場合は、純利益の重要性を保つため、リサイクリングによって純利益へと表示すべきである。ハイブリッドな利益表示が必要である以上、純利益・包括利益ともに重視されるべきであり、純利益情報の重要性を保つためには、リサイクリングが必要である。OCI に表示される項目は公正価値によって測定された未実現の未来情報であるため、その後どのような因果関係によって純利益となったのか、記録をしてチェックを行わなければならない。しかし、OCI に計上された項目を全てリサイクリングすべきということは、逆に OCI 項目の意義を損ないかねないものであるといえる。

そこで本論では OCI の不確実性に着目し、OCI とはどのような意味を持つのかという点について、メザニン（中二階）要素を持つ利益であると提言する。OCI は実績（純利益）と蓋然性（OCI）の両面性があり、従来の純損益情報のみでは確認できなかったものを回収可能性という視点で捉え、中間的なメザニンとして視覚化したものといえる。このような中二階に置かれた様な両面性をもつメザニン要素と、費用と収益を同列に扱うことには問題があるといえ、本提言においてリサイクリングの必要性がより明確になると考えられる。

聖学院大学大学院
政治政策学研究科
政治政策学専攻(修士課程)

113MP001 井出宗近