

会計観と会計情報の役割について

松尾 俊彦*

A Study on View of Financial Accounting and A Part of Accounting Information

Toshihiko MATSUO

要旨

本研究は、大学院学生との共同研究における成果をまとめたもので、財務会計における会計観と評価基準との関係、これらの関係から作り出される会計情報の役割について検討を加えたものである。収益費用アプローチと取得原価主義、資産負債アプローチと時価主義（公正価値を含む）の関係を軸に、取得原価主義による純利益から時価主義（公正価値を含む）による包括利益への変化は、会計情報の役割にどのような変化をもたらしたかについて考察した。

1. 会計情報の拡大

経済社会のグローバル化、企業の資金調達・投資活動や経済活動の国際化が進み、国際的に統一された会計基準、それに基づく会計情報の重要性が高まってきた。会計基準がそれぞれの国ごとに異なれば、国際的な財務諸表の比較可能性を確保することができず、利害関係者の意思決定に関するニーズを満たすことができない。

IAS(国際会計基準、後のIFRS(国際財務報告基準))が公表され、わが国も従来からの独自の会計基準（日本基準）とIFRS(国際財務報告基準)とのコンバージェンスを目的として、ASBJ（企業会計基準委員会）は2004(平成16)年7月に討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(2006(平成18)年12月一部修正)を公表し、新たに日本基準の基本的な考え方を体系化した。その後、必要な項目について会計基準が制定、改廃され、2010(平成22)年6月に企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」を公表し、利益概念の拡大を示唆するとともに、企業が公表する会計情報の拡充を図った。

日本基準においては、収益・費用の期間的対応を重視し、損益計算書における純利益の表示を、IFRSにおいては、包括利益の表示を求めている。純利益は取得原価主義会計と、包括利益は時価会計（公正価値会計）とは、異なる会計の体系を前提としていると考えら

*広島文化学園大学大学院 社会情報研究科

Graduate School of Social Information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University

れる。

現在、日本では「包括利益の表示の導入は、包括利益を企業活動に関する最も重要な指標として位置づけることを意味するのではなく、当期純利益に関する情報と併せて利用することにより、企業活動の成果についての情報の全体的な有用性を高めることを目的とするものである。」¹として、純利益と包括利益とを併記している。このように、純利益と包括利益の併記は、従来からわが国が採ってきた純利益を残しながらかつ包括利益を表示することによって、IFRSの要求にも対応し、調和しているように見える。しかし、性質が異なる二つの利益が同じ財務諸表上に表示できるのか疑問が残るうえ、利益報告に際してどちらの利益に重点を置くべきか疑問が生じる。

2. 取得原価主義会計と時価主義会計

2. 1 取得原価主義会計

取得原価は、現在採られている評価基準であり、取引時における実際の支出額で評価することを指す。実際の購入価額に基づき会計記録が行われるため、過去の歴史的な事実に基づくことから歴史的な原価とも呼ばれている。

取得原価主義会計における利益測定のプロセスは、日々の取引に基づいて認識が行われ、その取引のフローは決算時において実現収益と発生費用の対応という形で、当該会計期間に帰属する期間損益が認識・測定される。期間利益は、一会計期間の収益と費用の対応に基づいて測定されるから、収益の認識時点を決めることが利益を左右するため、実現概念により期間収益に帰属する項目を決定することになる。

討議資料「財務会計の概念フレームワーク」によれば、取得原価とは「…資産取得の際に支払われた現金もしくは現金同等物の金額、または取得のために犠牲にされた財やサービスの公正な金額をいう。…」²とされ、取得原価により資産が評価される場合には、資産が売却市場で販売されるまでは収益は計上されず、これによって取得原価主義は収益の認識に関する実現原則と首尾一貫している。

しかし、物価変動が進行している場合には問題が生じる。資産保有中の価格変化が資産の売却時点まで認識されないため、貸借対照表に計上されている価額と現時点の実態価額とに差が生じてしまう。たとえば、非貨幣性資産の土地などが購入から長期間経過していると、取得原価主義に基づけば貸借対照表価額は、どんなに以前に取得したものであったとしても購入時の金額のままである。土地の価値も貨幣価値も変動しているため、支払金額が正しい価値を表すとは言い難い。たとえば、貨幣性資産である売掛金に長期にわたり回収できないものがある場合、当初の請求金額のままの金額は信頼性を欠くことになる。同様に、外国企業との外貨建ての取引の場合、為替レートの変動のため、円価額での売掛金の価値は販売当初の換算レートに基づいて計算しても正確に表現することはできない。また、研究開発支出の費用処理などにおいて、ブランド価値などの多くの無形項目や自己創設のれんが資産計上されていないことおよび事業用資産は低価基準や減損会計によって

評価減されることがあっても評価増は行われないため、現行の貸借対照表は網羅性の面で不完全な状態であるとの指摘もある。³

売上原価や減価償却費は、取得価額に基づいて計上されるため、現在の物価を反映した売上収益に、過去（取得時）の価額を基礎とする費用が対応付けられることとなる。そのため、算出される利益は当期の企業活動による操業利益のみならず、売却した資産について取得時から売却時までの間に生じた価格変動に起因する保有利得をも含んでしまうことになる。⁴

取得原価主義に基づいた貸借対照表は、投資家や債権者などの利害関係者に対して必ずしも有用な情報を提供しているとは言えず、経営者にとっても財政状態の正しい情報が得られないため、投資意思決定判断を誤ってしまう心配がある。

2. 2 時価主義会計

(1) すでに導入されている時価主義会計

貸借対照表上の全ての資産・負債を貸借対照表作成日における価額（時価）で再評価する会計を時価主義会計と呼ぶ。時価主義会計によれば、資産の評価基準に時価をとること、その時点における企業の資産価値を適正に表し、企業の財政状態をより適切に表すことができるため、投資家は時価主義に関心を持っていると考えられる。

しかし、時価主義会計の短所としては、未実現利益である評価差益が損益計算書に計上されることとなり、配当や税金として企業資産が社外に流出してしまう恐れがある。1999(平成 11)年 1 月 22 日に、企業会計審議会より「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」が公表され、2000(平成 12)年 4 月 1 日以後開始する事業年度より、金融商品のうち時価が客観的に把握でき、当該価額により換金・決済できるものは時価評価し、原則として当期の損益に反映させることとされた。これまでも、①有価証券・デリバティブ取引の時価情報開示、②外貨建金銭債権債務の換算、③金融機関のトレーディング勘定、④土地再評価法といった時価主義が導入されていた。

時価評価を行う理論的な根拠として、1999(平成 11)年に発表された企業会計審議会の時価主義会計に関する意見書では、有価証券およびデリバティブ取引を時価評価する理由として、A. 的確な投資情報の提供、B. リスク管理、C. 国際的な会計基準とのコンバージェンスを挙げ説明している。⁵

情報会計の普及・拡大により時価評価に対する関心が高まり、評価損益について処理方法がいくつか考えられた。①注記する方法、②損益として当期利益に反映する方法、③利益または損失とはせず直接評価差額を純資産の部へ計上する方法、④評価損益を包括利益とする方法などがある。いずれの処理方法を採用するかによって利益が異なるため、これまで取扱いには多くの議論がなされ、金融商品については保有目的によって処理方法を変えて対応してきた。

日本の会計基準は、取得原価主義による会計を行いながらも、金融商品などの時価で表現することがその保有目的から有効であると判断されるものについては、時価主義を一部

採用することにより、わが国の会計基準は信頼ある会計情報を提供するものと評価されている。

(2) 公正価値会計

IFRS では、時価と同様の意味を持つ評価として「公正価値」を示し、3つに分けて定義している。

- ①市場が存在する場合に市場価格を「公正価値」とするもの
- ②市場が無い場合に類似した市場の市場価格を「公正価値」とするもの
- ③類似した市場もない場合に将来予測する資金収支に基づくモデル市場価格を算出して「公正価値」とするもの

公正価値がこれまでの時価と異なっているところは、市場性の無いものにも適用されるところと、将来の予測に基づく実態のない価額も使用されるところである。

2011(平成 23)年 5 月に、IFRS 第 13 号「公正価値測定」が IASB と FASB の共同プロジェクトの成果として公表され、2013(平成 25)年 1 月 1 日から適用された。これは、他の基準書において公正価値の測定および開示が要求または容認される場合の測定及び開示方法に関する指針を提供するもので、各基準書に含まれている現行の公正価値測定に関する指針を公正価値の測定方法に関する強制力のある単一の指針に差し替えるものである。IFRS 第 13 号では、公正価値会計を一般化し「公正価値とは、測定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われた場合に、定義の売却によって受け取れるであろう価額、または負債の移転のために支払うであろう価額」⁶と定義し、普及・拡大を目指している。

公正価値会計における期間利益は、資産と負債の定義とそれらの変動にもとづいて測定される。貸借対照表と損益計算書が連動しているとき、収益と費用は資産と負債の増減に基づいて測定されるため、「収益実現ルールと費用対応ルールは資産負債アプローチ(を採用する公正価値会計)の下で資産と負債の変動の認識手段となり得る」⁷。ただし、公正価値会計では、収益と費用の認識・測定は、資産・負債の変動に拘束されるため、決算時に資産・負債の変動を認識・測定する以上、実現概念は利益の認識時点の選定を規定することができず、期間利益に帰属する項目を選定する機能を担っていないということである。⁸

3. 二つの会計観

FASB は 1976(昭和 51)年 12 月に、FASB 討議資料「財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析：財務諸表の構成要素とその測定」を公表し、従来からの会計実務と権威ある意見・判決に基づく会計観を「収益費用アプローチ」とし、これに対比される会計観を「資産負債アプローチ」としている。⁹近年における企業会計は、国際的な会計基準設定の流れにより、歴史的に採られてきた取得原価主義会計から時価主義会計(公正価値会計)への会計システムの転換が起こっている。この転換は、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の転換に大きく影響を受けていると考えられる。

3. 1 収益費用アプローチ

収益費用アプローチとは、企業の収益獲得活動からのアウトプットの財務的表現である「収益」と、企業の収益獲得活動へのインプットの財務的表現である「費用」とを中心概念とする考え方である。この会計観のもとでは、企業の達成した成果としての収益とそれを達成するために費やされた努力(犠牲)としての費用を期間的に対応させることによって、その差額として利益が算定される。そして、その収益と費用の認識時点の選定が、財務会計の基本的な測定プロセスとして位置づけられる。言い換えれば、原始的認識において認識された取引フローは、決算認識において実現収益と発生費用の対応という形で、当該期間に帰属させられる。利益の定義については、「儲けてアウトプットを獲得し販売するためにインプットを用いる企業の効率性の測定値」¹⁰としてとらえ、会計期間の収益と費用との差額に基づくものとされる。そのため収益費用アプローチに基づき計算される利益は、一般に獲得利益や純利益として表記される。獲得利益は、純利益から前期損益修正の影響を取り除いたものである。

このように収益費用アプローチとは、実現主義との関連が深いが、ここで言う「実現」とは、一般に販売された資産に基づく収益や利得を認識するために用いられる。¹¹費用収益対応の原則は、期間損益計算の全体プロセスを説明するために用いられるが、費用を認識するプロセスであるとも言える。このように、収益費用アプローチにおける期間損益計算は、実現原則と費用収益対応の原則により説明され、会計発生額を前提に企業の現金獲得能力を明らかにすることから、純利益は過去や現在にとどまらず、近い将来におけるキャッシュ・フローにより裏付けることができる。¹²また、利益を測定するために、収益費用アプローチでは「一会計期間の実現収益に係る総費用を当期収益から控除することによって、当該期間の利益を測定することに最も強い関心」¹³があり、収益と費用とを適切に対応させることを要求している。したがって、収益費用アプローチでは、経済的資源ではない「繰延資産」や経済的資源を引き渡す義務ではない「繰延収益・引当金」をも貸借対照表に計上することになる。¹⁴

3. 2 資産負債アプローチ

資産負債アプローチとは、資産は「将来の経済的便益」であり、負債は「将来の経済的便益の犠牲(または流出)」であり、持分(資本・純資産)は「資産と負債との差額」として定義される、資産と負債とを会計の基本概念とする考え方である。

FASBの公表した概念フレームワークの討議資料では、資産負債アプローチのもとで、利益は「一会計期間における営利企業の正味資源の増加の測定値」¹⁵と捉え、「資産と負債の増減に基づいて」と定義され、企業の経済的資源たる資産と将来経済的資源を引き渡す義務である負債を前提にしている。そして、資産と負債の変動を測定することが、財務会計の基本的な測定プロセスとして位置づけられている。つまり、利益は一期間における企業の富または正味財産の増加分の測定値であり、正の利益要素である収益は資産の増加および負債の減少に基づいて、負の利益要素である費用は資産の減少および負債の増加に基づ

いて算出される。資産負債アプローチに基づけば、企業活動の目的はその富を増大させることであり、企業が所有するストックの変動を捉えることが、企業活動を把握する最善かつ唯一の証拠の提供となる。¹⁶また、利益は、資産と負債の変動に関連付けてのみ測定されるものとしている。これは、収益と費用の定義について、利益の発生源を示す損益計算書を作成するために必要である。つまり、利益は資産と負債の変動に基づいて認識・測定されるという考えである。資産負債アプローチの利益形式は、二時点間の純資産を比較する静態論的な財産法と同義ではなく、それは資産負債アプローチが貸借対照表と損益計算書の「連携」を前提としており、収益・費用の認識と測定を予定しているものである。¹⁷

損益計算書と貸借対照表が連携しているのであれば、「収益の認識は純資産の増加に帰着し、費用の認識は、純資産の減少に帰着する」¹⁸ことになる。これによると、資産負債アプローチでは、利益測定について収益と費用との対応プロセスとして捉えることを否定するものではないが、収益費用アプローチとは異なり財務会計の基本的な測定プロセスとしてではなく、あくまで資産と負債の適切な定義と測定の必然的な結果である。そのため、経済的資源または経済的資源を引き渡す義務を意味しない繰延費用や繰延収益・引当金を貸借対照表に計上することを許さない。¹⁹

FASB の概念ステートメント第 5 号「営利企業の財務諸表における認識と測定」、同第 6 号「財務諸表の構成要素」では、討議資料における資産負債アプローチに基づいて計算される利益を包括利益として定義しており、現在、包括利益が純利益に変わる新たな業績指標として認識されつつあることは、IASB や FASB が資産負債アプローチに基づいて会計基準を設定してきたことと整合している。²⁰

資産負債アプローチの収益認識では、ストックの変動に焦点を当てているため、抽象的なフロー概念に基づく収益費用アプローチよりも厳格な収益認識が行われる。しかし、その認識範囲は、何を資産、負債と定義するのかで大きく変動する。それだけではなく、資産負債アプローチによれば、資産、負債の評価は過去の事実としての取得原価ではなく、将来のキャッシュ・フローおよびその割引率の予測に基づく場合が多い。当然に予測の適否は、それが実現するまでは検証することができない。このような測定構造を前提とするとき、その実務から恣意性を排除することは極めて困難となるであろう。つまり、収益費用アプローチでは、収益の認識時点とそれに関連する収入の配分計算に恣意的な操作可能性が生ずる。また、資産負債アプローチでは、資産と負債の定義、そしてその評価の前提である予測計算に操作可能性を否定することができない。結局のところ、収益認識における会計観の転換は、恣意的な操作可能性の質的变化に帰着することになる。²¹

以上のような検討を踏まえ、利益観が収益費用アプローチから資産負債アプローチへ変化したのではなく、時間の経過による会計環境の変化に対応するために会計の認識・測定の問題についても変革が必要になったものであり、現在の状況において最も適した会計観として資産負債アプローチが選択されたと考える。変革の要因として、リース取引の資産・負債計上、長期請負契約における工事進行基準による収益の認識、在外子会社の連結から生じる外貨換算調整勘定、退職後給付の割引率の変更による債務額の変動、市場の拡大に

伴う金融商品の時価評価、派生金融商品の会計処理等を挙げることができる。²²このような取引から生じる項目が、会計処理上オフ・バランスであることで利害関係者に重要な影響を及ぼすならば、オン・バランスすることが多くの利害関係者の共通の認識となる必要が生じる。

4. 包括利益の台頭

IFRS のコンバージェンスにより、各国で新たな利益概念として包括利益が議論されるようになってきた。「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と説明されている。²³また、計算の表示方法としては当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示するか、少数株主損益調整前当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示とされている。「その他の包括利益」とは、その他有価証券評価差額金、繰越ヘッジ損益、為替換算調整勘定、退職給付に係る調整額等の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指している。²⁴

包括利益を表示する目的として、期中に認識された取引及び経済的事象(資本取引を除く)により生じた純資産の変動を報告することで、投資家等の利害関係者が企業全体の事業活動について検討するのに役立つことや、貸借対照表と損益計算書との連携(純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係)を明示することを通じ、財務諸表の理解可能性や比較可能性を高め、IFRS とのコンバージェンスに資することが挙げられる。

これまで、純利益には予測価値のあることが数々の先行研究によって明らかにされているが、それに対して包括利益は一過性の公正価値の変動を含むために純利益よりも有用性に乏しいことが指摘されている。²⁵一方で、財務報告の目的が、利益そのものの予測ではなく将来キャッシュ・フローの予測を意味するならば、より最新の将来情報を財務諸表に反映できるほうが良いとする考え方もあり、そこから純利益以上に将来情報を織り込める包括利益の方が優れているとする可能性もある。²⁶

包括利益の捉え方について異なる二つの考え方を説明する。

- ① 包括利益を資産・負債に着目した純資産の変動によって定義し、資本取引によるものを除いたその変動をすべて収益と費用に含める形で導き出すもので、これは利益計算の要件として実現が必要とされない。
- ② 従来の利益計算のまま、純資産に直接計上された未実現損益を業績に含めることによって包括利益を導き出すこともできる。こういった考え方に基づけば、広義の実現利益に未実現利益を加えたものが包括利益となる。したがって、包括利益とは別に従来の純利益が存在し、純利益については収益費用アプローチの考え方を基本とした広義の実現が利益計算の要件とされる。

包括利益には、このような二つの考え方が存在するといえるが、二つの最も大きな相違点は、利益計算の要件として実現を扱うのか否かという点である。すなわち、包括利益の

導入を考察する際、実現の位置づけの検討が不可避である。

経営者の裁量の余地と会計利益の意義に注目して考察してみると、一般的に経営者は、資本市場より多くの情報を有していると考えられる(経営者と資本市場参加者との間の情報の非対称性)。純利益の情報価値や予測価値は、経営者の将来に関する期待や計画が純利益の測定に反映されていることでより制度が高まるであろう。しかし、そのとおりに情報が正しく的確に伝えられるとは限らず、経営者には利益数値を操作する恣意性を有していることになる。これは、純利益の測定のみを想定した場合に限らず、リサイクリングを前提とする二元観的な考えにおいても同様である。包括利益は、資本取引の影響を除いたすべての純資産の変動を捉えるため、その一部を経営者の判断により決定された純利益よりも、企業価値の変動に関する要素を包括的に捉えることができるという利点がある。ただ、経営者の将来に対する期待や計画が反映される余地は小さい²⁷ため、経営者と情報利用者との間の情動の非対称性が解消される程度も小さく、同時に経営者の機会主義的操作の余地も小さくなるという利点がある。²⁸

日本では、すでに一部の項目において公正価値評価が行われ、その評価差額が純資産直入されているが、これらの項目における公正価値評価を維持し、かつクリーン・サープラス関係を、維持するとするならば、包括利益についてもボトムラインとして認め、その方法を具体的に確立することが必要であるとの指摘がある。

現在、包括利益の表示については、連結財務諸表のみに義務付けられているため、資本規模の小さい中小企業が包括利益を導入・表示する可能性は低い。規模の大きな企業では、その豊かな人材と資金力をもって、新しい概念に対応した財務諸表を作成している。しかし、近年は近隣のアジア諸国へと進出し、海外でも工場を設立する会社が、製造業において企業規模に関わらず増えているようである。このような会社にとって、資金調達は必須の問題であるため、連結財務諸表の作成義務がなくとも積極的にIFRSを用いた財務諸表を作成したり、包括利益を表示したりする会社が登場してきても不思議ではない。

現在すでに包括利益の表示義務は導入されていることは先にも述べたが、そこには大きな矛盾が生じている。例えば「日本たばこ産業株式会社(以下 JT)」が公開している財務諸表においては、日本基準に基づいて計算した包括利益計算書と、IFRSに基づいて計算した包括利益計算書の二種類の包括利益計算書を公表している。それぞれの包括利益を比べると、

日本基準で作成したものは

2010(平成 22)年度 110,352 百万円、

2011(平成 23)年度 117,047 百万円

となっているのに対して、IFRS で作成したものは

2010(平成 22)年度 48,967 百万円、

2011(平成 23)年度 192,143 百万円となっている。これら二つの包括利益計算書では、同じ企業の同じ会計期間の財務諸表であるにも関わらず、包括利益の額は大きく異なっている。これは、日本の会計は IERS へのコンバージェンスを進める中で包括利益の表示を義務

付けるに至ったが、包括利益を計算する以前の取引の認識・測定など多くの基本的な方針について、未だ日本基準に従って作成しているため、日本基準のままで計算した包括利益はIFRSの求める包括利益とは異なる数値であることを示す結果となった。企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」においても、当期純利益の計算方法を変更するものではなく、当期純利益の計算は、従来通りの他の会計基準の定めに従うことを明記しており、包括利益はその純利益にその他の包括利益項目を加減して算出するため、当然の結果であるだろう。

連結基礎概念としては、親会社説と経済的単一体説がある。親会社説は、親会社株主の観点から連結財務諸表を作成するもので、連結財務諸表を親会社の個別財務諸表の延長と位置付けている。そのため、親会社株主に帰属する利益を算出する。現在の日本基準はこちらを採用している。経済的単一体説は、親会社のみならず企業集団全体を一つの経済的単位とみなして、すべての連結会社の株主の立場から連結財務諸表を作成する。そのため、親会社株主に帰属する部分の他少数株主に係る部分も利益計算に含まれる。IFRSではこちらを採用している。これら異なる連結基礎概念に基づいて連結財務諸表を作成している点にも、矛盾がみられる。包括利益表示基準では、IFRSとのコンバージェンスのために、経済的単一体説に基づく様式の連結包括利益計算書を採用した。しかし、その他の財務諸表は、これまでの日本基準と同様の親会社説に基づいた様式で表示されている。純利益については、親会社説に基づいて算出されるため、親会社株主に帰属する部分により構成される。包括利益については、経済的単一体説に基づいて、親会社株主に帰属する部分だけではなく少数株主持分に係る部分からも構成される。親会社説により作成される連結貸借対照表および連結株主資本等変動計算書には、「その他の包括利益累計額」を表示するが、これには当然に少数株主に係る部分は含まない。しかし、包括利益計算書の「その他の包括利益」は、少数株主持分を含む額が表示され、「その他の包括利益」と「その他の包括利益累計額」の数値には関連性がなくなってしまう。この状態では、連結包括利益計算書とその他の財務諸表とが連携しているのか疑問であり、企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」が目指した財務諸表の理解可能性と比較可能性が危ぶまれると考える。²⁹

討議資料「財務会計の概念フレームワーク」および企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」では、純利益については親会社基準に基づく純利益を、包括利益については経済的単一体説に基づく包括利益を選択している。企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」では、親会社説による表示も検討されたが、経済的単一体説による表示が採用された。連結財務諸表における包括利益の計算の表示方式としては、次の二つの方法について比較検討した。

- (1) 当期純利益に、親会社株主に係るその他の包括利益を加減して親会社株主に掛かる包括利益を計算し、これに少数株主に係る包括利益を加減する方法
- (2) 少数株主損益調整前当期純利益に、その他の包括利益(親会社株主に係る部分と少数株主に係る部分の合計)を加減する方法

(1)の表示方法は、当期純利益の計算との連携がより明確であることや、連結株主資本等変動計算書や連結貸借対照表の数値との関連づけがしやすいといった利点がある。一方、(2)の表示方法は、包括利益に至る過程が明瞭であることや、その他の包括利益の内訳の表示について国際的な会計基準とのコンバージェンスを図ることができるといった利点がある。

両者を比較検討した結果、包括利益の表示を導入する目的との関連性からは、(2)の利点の方がより重要と考えられることから、(2)の表示方法を採用することとした。(1)の表示方法は、その他の包括利益の各内訳項目を親会社全体に係る部分と少数株主に係る部分とに区分するため、(2)の表示方法よりも情報量は多くなるが、その内訳に関する情報は、基本的には連結株主資本等変動計算書から入手可能でもあるため、包括利益の調整の形で表示する必要性は低いと判断した。³⁰ただし、基準では包括利益の表示のみを取り上げており、会計処理は従来からの親会社説のままであるため、実際に表示される包括利益は「親会社説に基づいた会計処理により計算された包括利益の数値を単に経済的単一体説による表示形式に従って示しているにすぎない」³¹と指摘する意見もある。このような状態では、親会社説に基づく損益取引になるが、経済的単一体説に基づく資本取引になるような取引が生じている場合には、親会社説に基づく利益に少数株主損益を加えるのみでは経済的単一体説に基づく利益とはならない。これらのことから、日本基準とIFRSのコンバージェンスには、連結基礎概念の違いからも困難さが窺え、利益の表示方法と状態が複雑となっていることがよく分かった。^{32 33}

このほかにも企業の財務諸表を確認したところ、JTのように二種類の財務諸表を作成しているところは稀であるが、財務諸表を一種類しか作成していなくとも、その作成方法が「日本基準」によるものか、「IFRS」によるものか、企業によって異なっている。この状態は日本国内での財務諸表の比較可能性が高まっているとは思えず、むしろIFRSとのコンバージェンスを求めた結果、国内の会計処理に思わぬ混乱をもたらしていると考えられる。

5 包括利益への期待

包括利益の報告に関する問題は、国際的に長期にわたり議論されている。取得原価主義会計から時価主義会計へと会計システムが変化する中で、新たな評価基準である公正価値に注目が集っている。

これまで日本が重視してきた取得原価主義会計からの純利益と、新たに関心の高まる時価主義（公正価値）会計からの包括利益について検討してきた。そのなかで、どちらが利害関係者にとってより有用な情報を提供できるのか、利害関係者に有用な情報とは何かについて検討してきた。その結果、純利益か包括利益かどちらか一方を会計情報として報告するのは現在の日本の会計ではふさわしくなく、2つの利益を共に重要な会計情報として扱うことが望ましいという結論に達した。つまり、これまでと同様に純利益をボトムラインとしながらも、包括利益を「その他の包括利益項目」ごとに区分して共に計上することで、

財務諸表利用者の求める多くの情報を開示できることを期待したい。

また、包括利益の開示が義務付けられるまでにさまざまな議論が重ねられてきたが、日本基準に基づいて算出された包括利益計算書と IFRS に基づいて算出された包括利益計算書では数値が異なっており、現在のような財務諸表を公表することが、世界中の投資家をはじめとする財務諸表利用者の求めるものであるのか大きな疑問を持たざるを得ない。

また、包括利益を連結財務諸表のみならず個別財務諸表や中小企業向け財務諸表にも表示することを求める声が多くあることから、連結財務諸表を対象とする現在の会計基準の問題点を早急に解決する必要がある。

国際的に統一された会計基準は、これからさらに強く日本の企業にプレッシャーをかけてくることが予想され、将来的には IFRS へのアドプションへと向かうと考えられる。大企業の連結財務諸表のみならず、個別財務諸表や中小企業の財務諸表も例外ではなくなる可能性が高い。このように考えてくると、日本基準を保持しながらも新たな会計基準としての IFRS に準拠した財務諸表も公表していくという、JT のような二本立ての財務諸表の公開方法は、時間とコストはかかるかもしれないが、現在において最善の方法であると考えられる。

【引用文献】

- 1 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 22 項。
- 2 企業会計基準委員会 『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』4 章。
- 3 桜井久勝「会計の国際的統合と概念フレームワーク」『企業会計』 2009 61 巻 2 号 24 頁 参照。
- 4 深見浩一郎「IFRS の会計『国際会計基準』の潮流を読む」光文社 2012 125 頁 参照。
- 5 大蔵省企業会計審議会 「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」Ⅲ三
- 6 IFRS 第 13 号「公正価値測定」。
- 7 FASB Discussion Memorandum, an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB. 津守常弘監訳 「FASB 財務会計の概念フレームワーク」中央経済社 1997 par.46。
草野真樹 「利益会計論—公正価値評価と業績報告」 森山書店 2005 28 頁 参照。
- 8 FASB 前掲注 7 pars.47and66 参照。
- 9 FASB 前掲注 7 par.38。
- 10 若林公美「包括利益の実証研究」中央経済社 2009 34 頁 参照。
- 11 若林公美 前掲注 10 37 頁 参照。
- 12 FASB 前掲注 7 par.50。
- 13 草野真樹 前掲注 7 18 頁～20 頁 参照。

- 14 FASB 前掲注 7 par.34。
- 15 FASB 前掲注 7 par.34。
- 16 徳賀芳弘「資産負債中心観」『企業会計』 2001 53 卷 1 号 56 頁 参照。
- 17 松本敏史 「収益費用中心観における収益認識」『企業会計』 2003 55 卷 12 号 26 頁 参照。
- 18 FASB 前掲注 7 par.45。
- 19 草野真樹 「利益会計論—公正価値評価と業績報告」 森山書店 2005 18 頁～20 頁 参照。
- 20 若林公美 前掲注 10 34 頁 参照。
- 21 松本敏史 前掲注 17 32 頁 参照。
- 22 倉田幸路「包括利益をめぐる諸問題」『産業経理』 1999 59 卷 1 号 48 頁 参照。
- 23 企業会計基準委員会 前掲注 1 par.4 参照。
- 24 企業会計基準委員会 前掲注 1 par.5 参照。
- 25 山田康裕「業績報告の新展開と純利益の意味」『会計』 森山書店 2006 170 卷 6 号 89 頁 参照。
- 26 若林公美 前掲注 10 33～35 頁 参照。
公正価値の決定、とくに競争的な市場が存在しない場合の公正価値の決定(“mark to model”)の場合には、経営者の判断の余地は残されているため、経営者の将来に対する期待や計画が反映されないわけではない。
- 27 高寺貞男・草野真樹「公正価値概念の拡大 その狙いと弱み」『大阪経大論集』 2004 55 卷 2 号 251 頁 参照。
- 28 徳賀芳弘 「資産負債中心観」『企業会計』 2001 53 卷 1 号 56 頁 参照。
- 29 田中健二 「包括利益表示基準の批判的検討」『会計・監査ジャーナル』 2012 第一法規No.683 67 頁 参照。
- 30 企業会計基準 前掲注 1 par.28 par.29。
- 31 田中健二 前掲注 29 67 頁。
- 32 田中健二 前掲注 29 67 頁。
- 33 辻山栄子「2つの包括利益」『会計・監査ジャーナル』 2007 19 卷 11 号 31 頁～33 頁 参照。