

純損益、包括利益、OCIの論点 - ASBJの2つのペーパーの論点をめぐって -

駒澤大学教授 石川純治

昨年(2014年)7月、ASBJは「修正国際基準(JMIS)」の公開草案を公表した。これを契機に賛否両論含め活発な議論がなされている^①。とりわけ重要に思えるのは、エンドースメントの拠り所とされる「会計基準に係る基本的な考え方」であり、それが何であるかである。本稿で取り上げるASBJの2つのペーパーは、その点と深く関わる。筆者の見方も交えて、その論点(特に基礎論的・概念的側面)をみてみたい。

P/L目的とB/S目的の新たな関係 - 両者の乖離とOCI

これまで、少なくとも国際会計基準が登場するまで、伝統的な会計観はP/L目的すなわち収支を基礎におく適正な期間損益計算のもと、B/Sはその「連結環」(次期以降のP/Lへのブリッジ)という関係にあった。それが、今日のIFRSに代表される国際会計基準の登場で、B/S目的のいわば自立化、さらには優位性という形の変容が現れ、ここにP/L目的との新たな関係が浮上してくる。それを象徴するのがOCIとリサイクリング問題にほかならない。逆に言

えば、その問題のなかに現代会計がかかえる矛盾の形がみえる。一見複雑に見える今日の会計問題も、そのなかに集約された形で見て取れる。少なくとも筆者はそう考えている。

この点で、ASBJの2つのペーパー、すなわちアジェンダ・ペーパー「純損益/その他の包括利益及び測定」(2013年12月、ASAF会議で提出)及びショート・ペーパー・シリーズ第1号「OCIは不要か」(2014年5月、純損益に関する意見発信)には重要な論点が出ている。

以下、前者のペーパーを中心に筆者の見方や考え方も交えていくつかの論点をみてみたい。

OCI = 「連結環」

- 伝統型とは逆連携

そのASBJペーパーの第1章では、現代会計の3つの基礎概念ともいえる包括利益、純損益、そしてOCIの定義がなされている。ここが出发点であり、とりわけその3つの関係をどう捉えているか、これがもっとも重要なところといえる(5項、7項、下線・傍点は石川)^②。

① 例えば「企業会計」2014年11月号での特集「修正国際基準JMISの会計ストラテジー」。
② いうまでもないが、包括利益と純損益の定義において純資産の変動額のうち「所有者の立場での所有者との取引から生じた変動」は除かれる。

〈3つの定義〉

(1) 包括利益：純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財政状態の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動額(5項)。

(2) 純損益：純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動額(5項)。

(3) OCI：企業の財政状態の報告の観点から目的適合性のある測定値と企業の財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定値が異なる場合に使用される「連結環」(7項)。

図表1：2つの目的適合性と測定基礎-OCIの役割-

目的適合性	(a) 財政状態(B/S)の報告→測定基礎a→包括利益	不一致→OCI (乖離)
	(b) 財務業績(P/L)の報告→測定基礎b→純損益	

図表1は3つの定義の関連を示したものであるが、3つのステップ、すなわち(i)2つの目的適合性→(ii)それぞれの目的に適合する測定基礎と、それに基づく純資産の変動→包括利益、純損益→(iii)両者の目的が合致しないときOCIが登場、に留意したい^③。逆にみれば(iii→ii→i)、OCIが2つの目的の不一致・乖離に起因するという点であり、ここがもっとも重要なところである。

ここで、重要な論点を2つ示そう。1つはOCIの捉え方(定義)、すなわち2つの目的適合性に不一致・乖離がある場合、そのつなぎ役(橋渡し役)としてのOCI、つまり両者をつなぐ「連結環」としての役割である。「連結環」といえば、伝統型でのP/LとB/Sの関係を思い浮かべる読者も多いだろう。そのもとではP/L目的が

第一義であり、B/Sはその手段(連結環)という枠内で矛盾は生じない。だが、同じく「連結環」(つなぎ役)といっても、それが財政状態(B/S)の報告目的との乖離に起因するかぎり、むしろ伝統型とは逆の形(B/S→P/L)が現れる^④。現代にあつては、B/S目的が新たな形で前面に登場し、B/Sの相対的自立化という変容のもと、P/LとB/Sの関係の逆転化が生じる(ストック中心観の確立)。

そして、その背景には冒頭でも述べたように、①伝統型連結環としてのB/S→②現代的な意味でのB/S能力(財務実態・リスクの情報開示)の欠如→③現代の投資家(リスク資本提供者)の要請に不適合(有効・有用でない)→④B/Sの相対的自立化とその優位性、という現代の変容がある^⑤。肝要なことは、現実の会計がなぜそう

③ ここで測定基礎とは、例えば測定基礎a=時価(一時的な再測定)、測定基礎b=原価などを想定すればよい。ちなみに、(a)のルート、すなわち財政状態の報告目的からなぜ利益が出てくるか、素朴な問いといえる。

④ 伝統型の連結環(動的連携：フロー→ストック)と対比した現代型B/Sの変容の形(静的連携：ストック→フロー)は拙著「揺れる現代会計」54頁図表7-2参照。

⑤ 伝統型連結環としてのB/Sの現代的な不適合性は、拙著「変貌する現代会計」49頁コラム4参照。

した形をみせているか、その基礎にさかのぼった理解のあり方である^⑤。

さらに財政状態の報告(B/S)が財務業績の報告(P/L)に対して相対的に優位性を強めてくるとどうなるか^⑥。その逆連携の形はいつそう顕著となり、つなぎ役・橋渡し役としてのOCIの必要性はますます増大する。

純損益と包括利益は時期の相違

—単なるタイミングの相違か

もう1つは、純損益と包括利益は本質的に時期(時点)の相違とする点である(15項)。それゆえに、全期間を通せば純損益の累計額=包括利益の累計額となる。さらに、それは正味キャッシュ・フローの累計額に等しくなる(31項)。伝統型になじんでいる読者なら、いわゆる「一致の原則」(期間利益の合計=全体利益=全体収支)を想起されるかもしれない。だが、後述するように、その基礎において必ずしも同じといえない。なお、この3つの等式関係が成立するには(ASBJが主張する)すべてのOCI項目に関するリサイクリングが必要となる。

さて、両者は単なるタイミングの相違に帰着されるのか。これがここでの論点である。この点は何もOCIだけに限らない。かつて筆者は(リスクに晒されている)相場変動に起因する利得・

損失が純利益のなかに入ってくるようになると、それが「実現」利益であったとしても、これまでの(伝統型での)実現利益と同質なものかどうか(利益の同質観・非同質観)、を問うた^⑦。時期の相違とする点は同質観に立つといえるが、同質観ゆえにタイミングだけのいわば量的相違にすぎず、その相違はリサイクリングでもって解消する^⑧。そういう見方といえる。

これに対し異質観では、測定基礎(属性)の相違というレベルではなく、後述するが、むしろその相違を生み出しているシステムの方に目を向ける。伝統型と現代型の枠組のハイブリッド(異種併存、異なる2つのシステムの共存)という見方である^⑨。会計枠組は1つかと問うたゆえんであるが、1つでないなら、異なるシステムから出てくる利益も、「認識の[タイミング]の違いだけに帰着し得ない、利益の質的な問題の検討が必要であるように思える」(『変貌する現代会計』85頁)となる。

起点は資産・負債(ストック)の測定基礎

—収益・費用に測定基礎はないのか

ここで確認しておくべきは、先の3つの定義及び図表1にも示されているように、包括利益はむしろだが、純損益もまた純資産の変動に基づいて決定されるとする点であり、この点が先

の時期の相違にすぎないという点ともつながる(15項)^⑩。重要なことは、2つの目的(B/S目的とP/L目的)の不一致・乖離に起因する測定基礎の相違は、あくまで資産・負債の測定であるという点である(ストック中心観)^⑪。

となると、収益・費用はどういう位置になるのか、そこに測定基礎はないのか。これがここでのまた1つの論点となる。少なくとも伝統型の会計観からすれば、その測定基礎は収支とその配分であり、資産・負債はむしろその結果として出てくる^⑫。先の伝統型での「全体利益=全体収支」(ベースに収支計算の枠)もそこに起因する。

だが、ASBJのペーパーには収益・費用(フロー)→資産・負債(ストック)という会計思考が出てこない。先にみたように財務業績(P/L)の観点からの測定基礎もまた資産・負債ベースなのである。端的に、フローとストックの関係が

伝統型とは逆であり、この点は伝統型の1つの典型であった引当金(退職給付会計)にもまた収益認識にも、その現代的なあり方(変容の形)として具体的に現れている^⑬。

ここで、先に述べた会計枠組のハイブリッド構造に触れておくと(図表2)、原価か時価かといった測定基礎(属性)の相違は、図表2の⑤に示しているように、2つの共存システム(系)という観点からすれば、異なるシステムから出てくる1つの特徴軸の相違にすぎない。2つの系の特徴軸の①→②→③→④→⑤の一連の規定関係をみるのが重要であり、系I(伝統型)での⑤原価(償却原価)という測定基礎は①→②→③→④の規定を受けているのである。系II(現代型)での⑤時価(公正価値)もまたしかりである。

こうした見方からすれば、先の単なるタイミングの相違か、あるいは利益の質的相違を問うことはあながち的外れとはいえないだろう。

図表2：2つの枠組(系)の対照比較—ハイブリッド構造—

特徴軸 枠組	①ストック/ フローの関係	②計算の基点	③会計枠組の 思考	④将来収支 の確定性	⑤資産・負 債の評価	⑥簿価決定の あり方	⑦利益決定 のあり方
系I (伝統型)	フロー志向 (フロー→ストック)	当初認識時	配分 (配分の修正)	確定的 (固定的)	原価・ 償却原価	連続・ フロー配分型	フローの 配分計算
系II (現代型)	ストック志向 (ストック→フロー)	特定時点	価値評価 (直接的再測定)	不確定 (変動的)	時価 (公正価値)	非連続・ ストック評価型	ストックの 価値評価差額

(『変貌する現代会計』103頁図表6-1より)

⑤ 『変貌する現代会計』126頁図表7-3「変容の構図」での変容の基礎→構造→形態という見方。
 ⑥ それを象徴するのが、「情報開示が利益を生むか」という素朴な問いかけである。『変貌する現代会計』125頁。
 ⑦ 斎藤静樹編著「会計基準の基礎概念」(中央経済社、2002年)所収の拙稿「利益の概念と情報価値」(421-422頁)。そこでは資本維持概念(名目資本維持、市場収益率資本維持)もからめて論議している。関連して、相場変動に起因する利得・損失(評価損益)がオポチュニティとしての性格をもつ点は『変貌する現代会計』84-86頁参照。
 ⑧ OCI/リサイクリングを別の観点(リサイクルしない考え方)から相対化する議論も必要だろう。『揺れる現代会計』9「OCIの諸相」参照。
 ⑨ これに関連して、JMISの「制度的宿命」に言及している辻山栄子「修正国際会計基準をめぐる課題」(『企業会計』2014年11月号)参照。

⑩ 特に「両者とも純資産の変動に基づいて体系的に決定される」(15項、傍点は石川)とする点に注意。体系的に決定→両者は時期の相違→リサイクリング(46項)、という論理(つながり)である。
 ⑪ 特に(資産・負債の)同一項目に対する異なる測定基礎がいかなる場合に使用されるか、これが重要な論点になる。この点で、ペーパー第3章及び補足的検討での要約表(資産と負債)が重要。
 ⑫ その典型は「企業会計原則」損益計算書原則1A(発生主義の原則)。伝統型のかなめであり、それは収支を基礎におく「安装置」(測定のアンカー=現金収支)ともいえる。『揺れる現代会計』53-53頁補注1参照。
 ⑬ 退職給付会計での現代的変容の形は『揺れる現代会計』63-65頁参照。

損益法はどこに

-その位置と日本版概念フレームワーク

先に伝統型での収益・費用の測定基礎に触れ、伝統的な会計思考(フロー→ストック)が表立って出てこないことをみた。そのことは財務諸表の構成要素に関するASBJの考え方にも現れている^⑧。かつて筆者は資産負債中心観を勘定理論(会計構造論)的見地からみたとき、それが資本等式(資産-負債=資本)の構造をもち(純財産説)、そのもとでは収益・費用は純資産の変動のコンポーネント(内訳要素)という位置づけになることをみた^⑨。

ひるがえって、日本の概念フレームワークではどうか。そこでは、純利益を重視する立場から、収益費用中心観との融合の仕掛けがなされている^⑩。そして、そこでの純利益は損益法の見地に立っており、純資産の変動額とするASBJのペーパーと明らかに異なる^⑪。このペー

パーの目的が改訂概念フレームワーク(IASB)の開発に貢献することにあるなら(3項)、なおさら日本版概念フレームワークとのすり合わせが必要なのではないか。とりわけ、その基本構造において重要な相違があるかぎり、IFRSの個別基準のエンドースメント作業(修正国際基準)も、それを基礎から律する概念フレームワークに照らして比較検討される必要があるのではないか。冒頭で「会計基準に係る基本的な考え方」が何であるか、これを問うたゆえんである。

討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(2004年、2006年改訂)がASBJから公表されて10年余り、この間、当時の各地でのシンポジウムなど熱っぽい論議もさめた感がある。だが、ここにきて今日の文脈のもと、再度その意義と役割が新たな意味合いを帯びて再浮上してくる。本稿でみたように、個々の会計基準に先立つ、そしてそれを基礎づける基礎論的・概念的議論が重要といえるからである。

⑧ 「純損益、包括利益及びOCIが構成要素であり財務諸表に表示されるのであれば、必ずしも収益と費用を財務諸表の構成要素として扱う必要はない」(9項脚注1)。

⑨ 『複式簿記のサイエンス』第15章「現代会計と複式簿記」263-264頁。勘定理論的には資本(純資産)の下位(従属)勘定(sub-account)。

⑩ その2つの利益観の融合の形(2つが併存する二層構造)は『変貌する現代会計』144頁図表8-1参照。2つの利益観の矢印の逆関係(ねじれ)、及びP/L側のOCIとB/S側のONA(その他の純資産)との対応関係に注意。

⑪ ちなみに純損益の特徴を規定する2つの概念(不可逆的な成果、包括的：18, 19項)のうち前者の「不可逆的な成果」は日本版概念フレームワークでの「リスクからの解放」に通じる。ただ、リスクからの解放が(金融投資を含む)「実現」概念の再解釈であるかぎり、ASBJのペーパーでの純資産の変動と整合するかが問われる(特に実物商品での実現)。少なくとも伝統的な実現概念は損益法の見地に立っているからである。「リスクからの解放」は『変貌する現代会計』146-150頁、日本版概念フレームワークとOCIは『揺れる現代会計』75-77頁参照。