

松 山 大 学 論 集
第 24 卷 第 5 号 抜 刷
2 0 1 2 年 12 月 発 行

業績報告の変容と複式簿記

溝 上 達 也

業績報告の変容と複式簿記

溝 上 達 也

1. 問題の所在

近年、業績報告書¹⁾として包括利益計算書の開示を要求する会計基準の整備が進められている。2007年に改訂されたIAS1号「財務諸表の表示」により、包括利益計算書を開示することが国際標準となり、わが国においても2010年に公表された企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」により包括利益計算書が制度化された。

業績報告が議論の対象となった背景には、金融商品等への公正価値評価の導入が進んだ結果、未実現の評価差額が生じるようになったことがある。これらの評価差額の占める割合が増加しており、財務諸表に与える影響の重要性が高まってきている。そこで、評価差額を含むすべての純資産の期間変動額を計算する包括利益計算書の導入が主張されることになった。

業績報告における最も基本的な論点は業績の捉え方であり、これについてはFASB [1976]によって、2つの考えが示された。1つは、利益を資産・負債というストックに基づいて定義する資産負債観 (asset and liability view) であり、もう一つは、収益・費用というフローに基づいて定義する収益費用観 (revenue and expense view) である²⁾。伝統的な純利益は収益費用観に基づく利益であるのに対し、包括利益は資産負債観に基づく利益であると言われる。し

1) 本稿では、損益計算書、包括利益計算書等、企業の業績を表示する計算書を総称して、業績報告書という。

2) 本稿における資産負債観および収益費用観という用語は、FASB [1976]によって示されたこの意味でのみ用いることにする。

たがって、包括利益計算書導入の是非は、業績をどのように捉えるかという利益観と直結する問題であるといえる。

ところで、近年の業績報告をめぐる議論は、国際会計基準審議会（IASB）を中心に展開されてきた。業績報告（Reporting performance）プロジェクト、財務諸表の表示（Presentation of Financial Statements）プロジェクトを通じてこれらの議論が行われてきたが、IASBは包括利益計算書の導入を所与として、計算書の様式をどのようなものにするかという表示の問題として扱ってきた。しかし、既に指摘したように業績報告の変容は利益観の転換と密接に関わるものであり、単に表示の問題とはいえない多くの論点を含んでいる。

また、業績報告の問題は複式簿記に対して影響を与えるものと考えられる。貸借対照表と業績報告書は、期中取引を継続的に記録する簿記処理を行うことによって誘導的に導かれる。したがって、包括利益計算書の導入により、業績報告書に変化がもたらされれば、従来とは異なる簿記処理が求められることになる。そこで、本稿では、公正価値評価の導入に端を発する業績報告の変容が、複式簿記にいかなる影響を与えるかについて検討を行う³⁾。この問題に取り組むにあたり、課題を以下の3点に設定する。第1の課題は、公正価値評価の導入に伴い財務諸表はどのように変わるのかを明らかにすることである。まずIASBによる業績報告に関する議論を概観することにより、業績報告における論点を整理する。その上で、公正価値評価導入に伴う新たな業績報告により、財務諸表はどのように変容するかについて検討する。第2の課題は、財務諸表の変容

3) わが国において2010年に公表された企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」によると、「評価・換算差額等」として貸借対照表の資本（純資産）に直入されていた其他有価証券の評価差額等を、「その他の包括利益」として計算に含める包括利益計算書が連結財務諸表に対して導入された。ただし、この基準は、さしあたり連結財務諸表に対してのみ適用されており、個別財務諸表に対する適用は、改めて検討されることになっている。連結財務諸表のみに適用される状況においては、直接複式簿記に対して影響を与えることはないものと考えられる。しかし、連結財務諸表と個別財務諸表との間のねじれはいずれ解消されるべきものであり、個別財務諸表への適用を想定した上で、包括利益計算の導入が複式簿記に対していかなる影響を与えるかを考察することは、十分に意義のあるものと考えられる。

によって、どのような簿記処理が必要となるかを明らかにすることである。第1の課題によって示される財務諸表の変容を前提として、簡単な設例を用いて、新たに必要となる簿記処理について検討を行う。第3の課題は、財務諸表の変容によってもたらされる新たな簿記処理は、複式簿記の意義にどのような影響を及ぼすかについて明らかにすることである。伝統的な複式簿記の意義を定めた上で、近年の業績報告の変容は、複式簿記に対してどのような意味を持つものであるのかについて考察する。

2. 業績報告に関する議論の概要

IASBの前身である国際会計基準委員会（IASB）は、米国財務会計基準審議会（FASB）等と共同で1999年にG4+1ポジションペーパー「財務業績の報告」（G4+1 [1999]）を公表した。G4+1 [1999]では、財務報告の国際的な比較可能性を高めることを目標として、業績報告のあるべきアプローチが検討され、業績を包括利益に一元化する業績報告書の導入が提案されている（G4+1 [1999], paras. 4.15-4.16）。これを受けて、IASBは2001年10月の会議において、包括利益計算書の導入を議題として取り上げた。この議題は、業績報告プロジェクトという名称のもとで検討が進められた。プロジェクトの元々の目的は、損益計算書に表示される財務情報の有用性を高めるために単一の包括利益計算書の開発を行い、その表示方法を検討することであった。

業績報告プロジェクトの議論において、IASBは、包括利益を、保有する資産と負債の再評価に起因する部分とそれ以外に区分して表示することを提案した。包括利益計算書は「再測定前利益」と「再測定」とに区分され、当期の企業活動によって生じる損益項目は「再測定前利益」に、有価証券の評価差額等の一時的な損益は「再測定」に表示される。また、損益の実現・未実現を区分しないという原則により、過年度に認識された未実現の損益項目を実現時に再び包括利益計算書に計上するリサイクリングは禁止されるべきであると主張された⁴⁾（山田 [2004], pp. 20-21）。

業績報告において純利益を表示しないという提案は、多くの国の実務とは異なるものであったので、何をもって業績とするかという議論を喚起することになった。包括利益を唯一の業績とする場合、資産および負債の評価が企業の業績を左右することになる。したがって、当初単なる表示の問題として取り上げられた議論は、資産および負債の評価と結びつき、また業績の本質を探るものとなったため、IASB が想定していた短期のプロジェクトとしては合意を得ることができなかった。

2003年からは、FASB と共同で財務諸表の表示プロジェクトとして検討が続けられた。プロジェクトは、財務諸表において開示される情報の構成および表示を改善するために共通の基準を確立することが目的とされた。財務諸表の表示プロジェクトのフェーズ A で到達した結論を取り入れて、IASB は、2007年に改訂 IAS1号 (IASB [2007]) を公表した⁵⁾。その結果、リサイクリングおよび純利益の表示を許容した上で、包括利益計算書の開示が求められることになった (IASB [2007], paras. 81-89)。

財務諸表の表示プロジェクトのフェーズ B では、議論の対象が業績報告だけでなく、財政状態計算書とキャッシュ・フロー計算書を含む財務諸表全体に広げられた。当面、業績とは何かという問題には踏み込まない方針で、財務諸表全体の表示の統一性について検討を行い、2008年に「財務諸表の表示に関する予備的見解」(FASB/IASB [2008]) を公表した。

FASB/IASB [2008] では、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書において、各項目の行を揃えることにより、一体性のある関係を表示することが提案されている (FASB/IASB [2008], paras. 2.15-2.18)。包括

4) IASB は、リサイクリングを禁止する理由として、いかなる金額も企業の業績指標としては完全ではないということを挙げている。特定の金額に加工する過程で歪曲される可能性があるため、資本取引を除く資産と負債の変動を業績とすることが望ましいとしている。

5) 財務諸表の表示プロジェクトのフェーズ A においても、業績報告プロジェクトにおける議論と同様に、純利益の表示を禁止した上で包括利益計算書の作成を求めることが提案されたが、これについては合意を得ることができなかった。

利益計算書においては、収益および費用の各項目が、営業、投資および財務の各カテゴリーに分類され⁶⁾ (FASB/IASB [2008], para. 3.25), 評価差額等を含むすべての包括利益の構成要素を単一の計算書で示す包括利益計算書が提案されている⁷⁾ (FASB/IASB [2008], para. 3.28)。

以上、IASBによって展開された業績報告に関する議論を概観した。根本的な課題として、何をもって業績とするかという問題があり、それをどのように捉えるかにより、財務諸表にもたらされる変容も様々となる。それゆえ、業績報告の変容が複式簿記に対してもたらす影響も多様であることが予想される。そこで次節では、業績報告における論点を整理するとともに、これが財務諸表にいかなる変容をもたらすかについて検討する。

3. 業績報告と財務諸表の変容

公正価値による評価を行う場合、帳簿価額との差として発生する評価差額の処理をどのように行うかは、業績の捉え方に依存する。つまり、業績報告を純利益によって行う場合は、評価差額は業績に含まれず、包括利益によって行う場合は、これを業績に含めることになる。

業績報告として純利益計算のみを行う場合、公正価値評価を導入した上で、実現概念に基づく純利益計算を維持することになる。そのための方策として、評価差額を損益計算に組み入れず、資本（純資産）に直接計上する方法が考えられる。

業績報告として純利益計算と包括利益計算を両立させる場合、二つの利益計算の両立はリサイクリングを通じて行われる。リサイクリングとは、過年度に

6) 利用者にとって企業の将来キャッシュ・フローを予測する際の情報有用性が高まる場合には、さらにそのカテゴリーの中で、収益および費用を機能に基づいて分類すること、および各機能別分類内でさらに性質に応じて収益および費用を分類することが求められている (FASB/IASB [2008], paras.3.42-3.45)。

7) FASB/IASB [2008] は、単一の包括利益計算書による開示を支持する理由として、すべての損益項目を単一の包括利益計算書に含めることによって、利用者が分析の際に当該情報を理解し利用することが容易になることを挙げている (FASB/IASB [2008], para. 3.29)。

認識された未実現の損益項目が、実現した期に、再度損益計算書に実現利益として計上されることをいう。リサイクリングを行う場合、包括利益と純利益の二つの利益をどのように表示するかについても論点となる。純利益の算定を含む包括利益のすべての算定過程を包括利益計算書の中で表示する形式は一計算書方式と言われる。計算書を損益計算書と包括利益計算書とに分け、損益計算書において純利益の算定過程を、包括利益計算書において純利益から包括利益の算定過程を表示する形式は二計算書方式と言われる⁸⁾。

公正価値評価および包括利益計算の導入に際して、リサイクリングを行わなければ純利益計算を放棄することになる。その場合、業績は包括利益へ一元化される。

以上より、公正価値評価の導入による業績報告の変容は、表1のようにまとめることができる⁹⁾。公正価値による評価差額を業績に含めずに直接資本（純資産）に計上する方法は、業績をフローとして捉える思考に基づくものである。業績報告については従来通り損益計算書における純利益によって行うことから、業績報告の変容の程度は相対的に小さい。リサイクリングによって純利益と包括利益の両方を表示する方法は、さらに二計算書方式と一計算書方式とに分けられる。二計算書方式は業績の指標としての純利益を意識した体系であり、業績をフローとして捉える思考がより強く残っていると考えられる。対して一計算書方式は、純利益の表示を残してはいるものの、ボトムラインとしての利益を包括利益に限定している点で、業績をストック差額として捉える思考が強いと考えられる。さらに、業績を包括利益に一元化する方法が考えられ、これは純利益の表示を放棄するという点で、業績報告の変容の程度は相対的に大きいものである¹⁰⁾。

業績報告の問題は、資本をどのように捉えるかという問題とも密接に関わり

8) この点は、2011年6月のIAS1号の改訂においても問題とされた。公開草案の段階では一計算書方式が提案されたが、改訂された基準では一計算書方式と二計算書方式のいずれも認められている。

9) 本表では、上から順に、業績報告の変容の度合いが小さい順に示している。

表1 公正価値評価導入による業績報告の変容

	業績の捉え方	業績報告書	業績報告のボトムライン
資本（純資産）直入	フロー	損益計算書	純利益
リサイクリング 二計算書方式	フロー（ストック）	損益計算書 包括利益計算書	純利益 包括利益
リサイクリング 一計算書方式	ストック（フロー）	包括利益計算書	包括利益
包括利益一元化	ストック	包括利益計算書	包括利益

をもつ。既述のように、伝統的な純利益は収益費用観に基づく利益であるのに対し、包括利益は資産負債観に基づく利益であると言われる。資産負債観は「資産－負債＝純資産」によって定義される純資産等式を前提としている。純資産等式によると、純資産は概念的に資産と負債に従属する関係となっている。形式的に持分の自律性が否定されているという点で、伝統的な会計におけるいわゆる資本の概念は変容したと考えることができる。

本節では、公正価値評価の導入により、業績報告は大きく様変わりすることを明らかにした。また、影響は業績報告書にとどまらず、貸借対照表における資本概念にも及ぶことが指摘される。次の課題は、複式簿記に対する影響である。次節では、財務諸表の変容を受けて、どのような簿記処理が必要となるかについて検討することにする。

4. 業績報告と簿記処理の変容

前節では、公正価値評価によって生じる評価差額の処理には4つの方法が考えられ、それにより財務諸表の変容の程度と内容が異なることを明らかにした。既述のように、貸借対照表と業績報告書は、複式簿記記録を通じて誘導的に作成される。したがって、財務諸表の変容は、複式簿記に対して技術的な影

10) 本稿では検討の対象としないが、包括利益一元化の先には、全面的な公正価値評価による会計があるものと考えられる。岩崎 [2008] を参照されたい。

響を与えることになる。そこで本節では、簡単な設例を用いて、公正価値評価の導入により、どのような簿記処理が必要となるのかについて検討する¹¹⁾

(設例)

当期の諸収益は1,000、諸費用は600であった。決算に際し、その他有価証券の再評価を行ったところ、時価が帳簿価額を100上回っていた。

前節で示した(1)資本(純資産)直入、(2)リサイクリング・二計算書方式、(3)リサイクリング・一計算書方式、(4)包括利益一元化の方法を用いる場合、考えられる決算時の仕訳および再振替仕訳はそれぞれ次の通りとなる。

(1) 資本(純資産)直入

期末

評価替え	(借) その他有価証券	100	(貸) その他有価証券評価差額金	100
	(借) 諸 収 益	1,000	(貸) 損 益	1,000
振替仕訳	(借) 損 益	600	(貸) 諸 費 用	600
	(借) 損 益	400	(貸) 繰越利益剰余金	400

期首

再 振 替	(借) その他有価証券評価差額金	100	(貸) その他有価証券	100
-------	------------------	-----	-------------	-----

資本(純資産)直入による場合、その他有価証券の帳簿価額と時価との差額は損益に影響を与えない。したがって、収益および費用の振替仕訳は従来と同じ方法で行われる。これらとは独立して、その他有価証券の評価替えの仕訳を行い、その他有価証券の金額を時価に評価替えするとともに、資本(純資産)としてのその他有価証券評価差額金を計上する。評価差額は未実現なので、売却時に実現利益を計算するために、翌期首に評価替え時と反対の仕訳を再振替

11) 評価差額についての簿記処理については、泉 [2003]、石山 [2011] においても検討されている。本稿において示した仕訳は、これらを参考にして作成した。なお、設例においては、わが国の制度を前提として、その他有価証券の評価替えを対象としている。

仕訳として行うことになる。

(2) リサイクリング・二計算書方式

期末

評価替え	(借) その他有価証券	100	(貸) その他有価証券評価益	100
	(借) 諸 収 益	1,000	(貸) 損 益	1,000
	(借) 損 益	600	(貸) 諸 費 用	600
振替仕訳	(借) その他有価証券評価益	100	(貸) その他の包括利益	100
	(借) 損 益	400	(貸) 繰越利益剰余金	400
	(借) その他の包括利益	100	(貸) その他有価証券評価差額金	100

期首

再 振 替	(借) その他有価証券評価差額金	100	(貸) その他有価証券	100
-------	------------------	-----	-------------	-----

リサイクリングを行う場合、その他有価証券の帳簿価額と時価との差額は評価益として包括利益を構成する要素となる。一方、評価益の計上は、純利益計算に影響を及ぼさないため、収益と費用の振替仕訳は従来と同じ方法で行われる。評価替えによって計上されたその他有価証券評価益は、その他の包括利益に含まれるそれ以外の項目とともに、いったん集合勘定としてのその他の包括利益に振り替えられる。公正価値評価によって生じた評価益は、貸借対照表においては、資本（純資産）の一項目として表示される。そこで、評価益として計上された金額は、その他の包括利益勘定からその他有価証券差額金へと振り替えられ、翌期へと繰り越される。また、評価益は実現時に再び収益として計上されることになるので、翌期首において評価差額の戻し入れを行う再振替仕訳が必要となる。

(3) リサイクリング・一計算書方式

期末

評価替え	(借) その他有価証券	100	(貸) その他有価証券評価益	100
振替仕訳	(借) 諸 収 益	1,000	(貸) 損 益	1,000
	(借) 損 益	600	(貸) 諸 費 用	600
	(借) 損 益	400	(貸) 包 括 損 益	500
	その他有価証券評価益	100		
	(借) 包 括 損 益	500	(貸) 繰 越 利 益 剰 余 金	400
			その他有価証券評価差額金	100

期首

再 振 替	(借) その他有価証券評価差額金	100	(貸) その他有価証券	100
-------	------------------	-----	-------------	-----

一計算書方式と二計算書方式のいずれを採用したとしても、包括利益計算を行い、評価差額のリサイクリング処理を行うことに変わりはない。したがって、一計算書方式か二計算書方式かという問題は、いわば財務諸表上の表示の問題であり、財務諸表の作成だけを考えれば、仕訳の方法を区別する必要は無い。ただし、純利益を独立のものと捉えるという考えと、包括利益の構成要素の一つとして捉えるという考えの間には大きな隔たりがあると考えられる。そこで、純利益を包括利益の一部として捉えるということを含意する仕訳を考えると、上記のようになる。二計算書方式との違いは、損益勘定の差額として計算された純利益が、その他の包括利益を構成するその他有価証券評価益とともに、上位の集合勘定である包括損益勘定に振り替えられる点にある。包括利益勘定によって計算された包括利益のうち、純利益の金額は繰越利益剰余金勘定に振り替えられ、その他有価証券評価益の金額はその他有価証券評価差額金に振り替えられる。

(4) 包括利益一元化

期末

評価替え	(借) その他有価証券	100	(貸) その他有価証券評価益	100
振替仕訳	(借) 諸収益	1,000	(貸) 包括損益	1,100
	その他有価証券評価益	100		
	(借) 包括損益	600	(貸) 諸費用	600
	(借) 包括損益	500	(貸) 繰越利益剰余金	500

業績を包括利益に一元化するという考えのもとでは、実現利益である純利益と未実現の評価益は区別されない。したがって、その他有価証券評価益は、諸収益とともに集合勘定である包括損益勘定に振り替えられる。諸費用を振り替えた後の包括損益勘定残高が、当期の包括利益の金額となり、繰越利益剰余金勘定へと振り替えられる。また、リサイクリングを行わないため、再振替仕訳を行う必要はない。

5. 簿記処理の変容と複式簿記の意義

前節において、公正価値評価によって生じる評価差額の簿記処理について検討を行った。考えられる4通りの方法について、それぞれどのような仕訳を行う必要があるかについて明らかにした。これを受けて、本節では公正価値による評価とそれに伴う新たな簿記処理が、複式簿記の意義を考える上で、いかなる影響を及ぼすかについて検討する。

これらの課題に取り組むに当たって、そもそも複式簿記とは何を目的として何を行うものであったのかについて定めておく必要がある。本稿では、複式簿記を、取引を継続的に記録することにより、財産計算および損益計算を行い、誘導的に損益計算書と貸借対照表を作成するものとして捉える。期中における簿記処理において、発生したすべての取引を発生時点で帳簿に記録することにより、どのような経営活動が行われたのかが明らかになる。経営活動を説明し

会計責任を果たす機能は複式簿記に内在しており、これは説明機能と呼ばれる。また、継続的に行った記録を通じて損益計算と財産計算という二つの目的が果たされる。期中に行った簿記記録に、一定の決算修正を加えることにより、損益計算書と貸借対照表が作成される。

では、簿記処理の変容は、上記のように定義された複式簿記に対していかなる影響を及ぼすのであろうか。複式簿記の意義に影響を及ぼす可能性がある要素として、資本概念から純資産概念への移行、簿記上の取引の拡大、決算整理仕訳の変容という3点を想定し、それぞれについて検討を加える。

第1の課題は、資本概念から純資産概念への移行が複式簿記に与える影響を明らかにすることである。包括利益概念の導入により、資本概念に変化がもたらされることは第3節で指摘した。「資産－負債＝純資産」という純資産等式によって支えられる包括利益の導入により、伝統的な資本概念が、形式的に持分の自律性を否定する純資産概念に取って代わられる可能性がある。

複式簿記は、伝統的に、所有主の持分としての資本の増減を企業の業績と捉えるという思考に基づいて行われている。資本の増減を直接把握するのではなく、それを収益と費用というフローとして捉え、両者の差額として計算された純利益を資本に振り替える処理を行うことに、簿記を複式で行う一つの意義を見出すことができる。

一方で、包括利益は純資産の増減であり、資産と負債の差額として定義される純資産は積極的な意味を持たない。つまり、包括利益計算とは差額の増減計算を行うものであり、収益および費用は実体のない差額の増減の原因を記録しているに過ぎない。したがって、自律性のある資本の存在を否定するならば、簿記によって行っているのは実体のある資産および負債の増減計算ということになる。このような捉え方は、伝統的な複式簿記の説明とは大きく相違するものであり、簿記処理を複式記入において行う意義の一つを希薄化させる可能性があると考えられる。

第2の課題は、いわゆる簿記上の取引にもたらされる影響である。公正価値

評価の導入により、期末には評価替えの仕訳を、期首には再振替仕訳を行う必要が生じることになる。これらの仕訳を複式簿記においてどのように捉えるかについては、わが国においても、かつて、その他有価証券の評価差額を資本（純資産）直入する処理が求められたことを受けて、いくつかの議論が展開されている。新田 [2008] では、公正価値の導入と簿記処理の対象となる取引について検討されている。新田 [2008] によると、その他有価証券の評価差額を資本（純資産）に直接計上する会計処理は、単に貸借対照表に時価を導入しているだけであり、取替えて簿記記録を修正する必要はないとされる（新田[2008], pp. 7-10)。つまり、その他有価証券の時価評価に関して、評価替えおよび再振替として仕訳形式で説明されるが、これらは簿記上の取引に含まれるものではなく、正規の簿記処理の範囲外で行われるべきものであると考えられる。

確かに、資本（純資産）直入において、損益計算に影響を与えることなく、期末に評価替えを、翌期首に再振替を行うのは、単に貸借対照表に時価情報を組み入れるために行われていると理解されるべきである。しかし、包括利益計算が行われる場合には、公正価値による評価替えは単に貸借対照表に時価情報を導入するだけでなく、同時に包括利益の構成要素となる評価損益を計上するという意味を併せ持つ。とりわけ、業績をストック差額として捉える会計思考においては、評価差額も業績の一部となるので、公正価値への評価替えについても、正規の簿記処理として行われるべきである。

ところで、伝統的に複式簿記において記帳（認識）の対象となるのは「簿記上の取引」に限定され、それは第一義的には「完結した取引」を意味するとされてきた。つまり、「簿記上の取引」には、会計上の認識対象を制約する規範的な機能が割り当てられていたと考えられる。「完結した取引」とは言えない公正価値への評価替えが簿記上の取引として含まれるならば、それに内包していた会計上の認識対象を制約する機能は部分的に果たされなくなったと考えるべきである¹²⁾

第3の課題は、決算整理の変容による影響について考えることである。2つ

目の問題として簿記上の取引の拡大を指摘したが、公正価値評価の導入によって、簿記処理の対象となる取引に変化がもたらされるのは、主に決算時の財務諸表作成手続きである。財務諸表の変容に関わらず、簿記には、取引の事実を記録することにより、説明機能を果たすことが求められる。したがって、期中取引は相変わらず伝統的な簿記上の取引の概念によって支配されるものであり、会計上の認識対象を制約する機能が果たされている。

伝統的な取得原価主義会計においては、実際に取引された過去の金額に基づいて期中仕訳が行われてきた。期中に記録された金額を基本として、決算整理によって過去の取引額が修正された上で、財務諸表が作成された。したがって、複式簿記の体系に従えば、期中に行った記録から誘導して貸借対照表と損益計算書を作成することができ、その意味で簿記における期中の記録と財務諸表の作成は連続性のあるものであった。しかし、一方で、貸借対照表において将来に基礎を置く金額が情報として求められてきており、それにより決算整理の手続きが様変わりしている。過去を基礎とする金額を、将来を基礎とする金額に変えるということは、もはや修正ではなく書き換えというべきものである。これは、伝統的に行われてきた決算整理とは性質を異にするものであると考えられる。近年の財務諸表の変容により、期中取引の記録から財務諸表の作成へと至る簿記手続きにおいて、その両者の連続性が損なわれつつあるということが指摘される¹³⁾

6. 結 語

本稿の課題は、公正価値評価の導入に伴い業績報告および財務諸表はどのように変わるのか、財務諸表の変容によりどのような簿記処理が必要となるか、

12) ここで「部分的に」という表現を用いているのは、複式簿記における期末の財務諸表作成手続きに関してのみ該当するという意味である。詳細については、次の段落を参照されたい。

13) その結果、近年、期中の処理（簿記の世界）と財務諸表の作成（会計学の世界）とを区別する見解が示されている。新田 [2008]、安藤 [2011] 等を参照されたい。

新たに求められる簿記処理により複式簿記の意義はどのような影響を受けるのか、この3点を明らかにすることであった。公正価値評価の導入は、業績としていかなる情報を開示するべきかという問題に直結するものであり、それには大きく分けて4通りの方法があることを明らかにした。次に、4通りの方法のそれぞれにおいて、どのような簿記処理が必要となるかについて検討した。最後に、新たに求められる簿記処理により、複式簿記の意義はどのように変わるかについて検討を行った。

最後の課題である複式簿記の意義に関しては、前提となる簿記処理の変容が4通り考えられ、さらに、そのうちの2つは純利益計算と包括利益計算を両立させる方法であるので、問題が複雑となっている。本稿では、影響を受ける可能性がある事柄として3点を指摘したが、複式簿記の意義に大きな変化がもたらされるか否かは、結局のところ、前提となる業績報告と財務諸表の変容に依存する。そこで、本稿を締めくくるにあたり、複式簿記の意義が大きく変容するか否かの境界線について明らかにしておきたい。

資本概念が純資産概念に取って代わられることが、複式簿記の意義を考える上で重要な意味を持つことについては、既に指摘したところである。ただし、純資産の導入が直ちに実質的な意味での自律的な資本概念の放棄を意味するものではないという側面もある。藤井 [2008] は、純資産概念を導入したわが国の基準において、純資産の部の中身を分析し、株主資本を他の純資産項目から区分した上で、これを当期純利益と連動した独立項目として位置づけていることを指摘している。その上で、わが国の会計システムは、資産負債アプローチに依拠した財務諸表要素の体系のもとに、資本主義理論に依拠した資本利益計算の構造が組み込まれた「入れ子型」の二元的会計システムであることが指摘されている(藤井 2008, pp. 44-45)。したがって、純資産概念の形式的な導入が、直ちに自律的な資本概念を放棄しているわけではなく、純利益計算を行う場合、これが維持されていると考えることもできる。一方で、業績をストックに基づいてのみ捉える思考は、純資産の中身に関わらず、資本に対する果実とし

での利益を計算するというのを放棄することに繋がるものと考えられる¹⁴⁾

複式簿記に及ぼされる第2の影響として、評価替えの仕訳を行うことにより、簿記上の取引の範囲が広がり、その意味が変わりつつあるということ指摘した。また、第3の影響として、期中取引の記録から財務諸表作成手続きに至る簿記手続きの連続性が損なわれつつあるということを指摘した。これら問題を考える場合においては、評価替えされた差額が、再振替仕訳として翌期首に戻されるか否かによってその意味は異なっているように思われる。新田[2008]において指摘されるように、期末に評価替えを行い、期首に元に戻すということは、財務諸表作成目的のために期末の数値のみを変えているということであると考えられる。したがって、リサイクリングを行う処理を前提とすると、期中においては、伝統的な取得原価主義会計による複式簿記が維持されていると考えるべきである。

本稿では、公正価値評価の導入が、複式簿記の意義に与える影響について考察を加えたが、複式簿記の意義が大きく変わるか否かの分水嶺は、業績が包括利益へと一元化されるか否かにあると考えられる。公正価値評価を導入し、包括利益計算を行ったとしても、リサイクリングによって純利益計算を行っている限り、伝統的な複式簿記の意義は依然として維持されていると考えることができる。

本稿は、平成22年度松山大学国内研究の成果である。

参 考 文 献

赤城諭士 [2010] 「純資産の部の導入による簿記への影響—その他有価証券評価差額金を中心として」『日本簿記学会年報』第25号, 145-152頁。

14) 安藤 [2010] では、簿記は本来の目的である企業自身に役立つために伝統的な企業の論理に基づくべきであることが指摘される。簿記においては「資本」は守られるべきであり、「資本」を「純資産」や「持分」に置き換えるのは簿記離れであるとし、現状に対する危惧が表明されている。

- 安藤英義 [2006] 「資本概念の変化－資本概念をめぐる商法と会計の離合の歴史」『企業会計』第 58 巻第 9 号, 18-25 頁。
- [2010] 「簿記の財務会計化と『資本』衰退への危惧」『会計』第 177 巻第 6 号, 1-14 頁。
- [2011] 「会計基準等に対する簿記の独立性」『会計』第 180 巻第 2 号, 1-15 頁。
- 石川純治 [2008] 『変貌する現代会計－その形と方向』日本評論社。
- 石山宏 [2011] 「包括利益計算書に関する簿記上の視点－泉所説を起点として－」第 5 回財務会計研究学会報告資料。
- 泉宏之 [2003] 「包括利益と勘定体系」佐藤信彦編著『業績報告と包括利益』白桃書房。
- 岩崎勇 [2008] 「公正価値会計モデルと複式簿記－会計基準のコンバージェンスとの関連において－」『経済学研究』第 75 巻第 1 号, 1-23 頁。
- 浦崎直浩 [2010] 「公正価値会計における記録の意味」『日本簿記学会年報』第 25 号, 124-130 頁。
- 菊谷正人・溝上達也 [2003] 「IASB 概念フレームワークと現代会計構造」(日本会計研究学会『現代会計構造の研究－新会計システムの構築に向けて－』第 III 章所収)。
- 齊野純子 [2011] 「FASB/IASB プロジェクトによる財務諸表の表示と複式簿記－伝統的な複式簿記の特徴の変化とその含意－」日本簿記学会第 27 回関西西部会報告資料。
- 辻山栄子 [2003] 「業績報告をめぐる国際的動向と会計研究の課題」『会計』第 163 巻第 2 号, 63-80 頁。
- [2007] 「2 つの包括利益」『会計・監査ジャーナル』第 628 号, 30-39 頁。
- 新田忠誓 [2008] 「資産負債アプローチと簿記の役割」『会計』第 173 巻第 1 号, 1-14 頁。
- [2010] 「資産負債アプローチにおける貸借対照表表示法・考」『会計』第 178 巻第 2 号, 151-163 頁。
- 原俊雄 [2011] 「簿記教育の再検討－決算手続と帳簿組織上の諸問題を中心に－」『会計』第 179 巻第 2 号, 231-242 頁。
- 藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論－会計観の転換と取得原価主義会計の可能性』森山書店。
- [2008] 「新会計基準にみる会計思考の連続と非連続」『会計』第 173 巻第 1 号, 30-48 頁。
- 溝上達也 [2012] 「財務諸表の表示と簿記処理の変容－包括利益計算の導入を手掛かりとして－」『日本簿記学会年報』第 27 号, 17-22 頁。
- 山田辰己 [2004] 「IASB の最近の動向について」『会計プロGRESS』第 5 号, 16-24 頁。
- ASB [1992] FRS No. 3 *Reporting financial performance*.
- [2007] Exposure Draft: *Proposed Amendment to FRS 3 'Reporting financial performance'*.
- FASB [1976] Discussion Memorandum, *An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*. (津守常弘監訳 [1997] 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。)

- [1997] SFAS No. 130 *Reporting Comprehensive Income*.
- [2010] *Staff Draft of an Exposure Draft on Financial Statement Presentation*.
- FASB/IASB [2008] Discussion Paper, *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*.
- G4+1 [1998] *Reporting Financial Performance : Current Developments and Future Directions*.
- [1999] Position Paper, *Reporting Financial Performance*.
- IASB [2007] IAS No. 1 *Presentation of Financial Statements*.
- IASC [2001] *Draft Statement of Principles Reporting Recognised Income and Expense*.