

会計基準の利益概念について

Some Thought concerning the Concept of Income of Accounting Standards

後藤宏行

GOTOH Hiroyuki

経営学科

gotoh12@alice.asahi-u.ac.jp

【要旨】

2011年3月期から本邦企業に適用された「包括利益の表示に関する会計基準」と「セグメント情報等の開示に関する会計基準」の利益概念について考察する。ここでは当期純利益、セグメント利益、包括利益の3つを組上に載せ、特に経営者の業績を実態どおりに示す、あるいは表現できる利益はどれかという問いかけから、国際財務報告基準（IFRS）を念頭に置いた今後の財務諸表のあり方を検討する。

1. 序論

2011年3月期から本邦企業に適用された「包括利益の表示に関する会計基準」と「セグメント情報等の開示に関する会計基準」によって、包括利益、セグメント利益という利益概念が同時に規定されたことは周知のとおりである。

包括利益は個別損益計算書ではなく、連結包括利益計算書（または連結損益及び包括利益計算書）で表示すべし、セグメント利益は損益計算書のどの段階利益（営業利益、経常利益など）に近いかなどの議論がそれぞれの会計基準ごとに交わされた。一区切りついたこの時期に、これらの包括利益、セグメント利益に今まで慣れ親しんできた当期純利益を加えた3つを同じテーブルに並べ、経営者の業績を実態どおりに示す、あるいは表現できる利益はどれかという問いかけから、今後変化していく財務諸表のあり方を検討したい。

2. それぞれの利益概念

2.1 当期純利益

これは、一事業年度における全ての収益から全ての費用を差し引いた残余の部分で、損益計算書のボトムラインとして認識されてきたものである。[収益-費用=利益]と示すことができるため、収益費用アプローチと位置付けられ、後述する資産負債アプローチと位置付けられる包括利益とはその性格を異にしている。適正な期間損益計算を目的としており、実現した収益からそれに対応する費用を差引くことで、その期間の業績を適切に示すことを重視したものである。

2.2 包括利益

これは、企業の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、その純資産に対する持分所有者（当社の株主、当社が発行する新株予約権の所有者、連結財務諸表における当社の子会社の少数株主）との直接的な取引によらない部分をいう。つまり、期首の純資産と期末の純資産との変動額から増資・

減資、配当などの資本取引を除いた部分が包括利益である。純資産とは資産から負債を差引いた概念で、その純資産の変動額を測定的基础とするため、資産負債アプローチと位置付けられている。

包括利益は、当期純利益と少数株主損益とその他の包括利益によって構成される。つまり、[包括利益 = 当期純利益 + 少数株主損益 + その他の包括利益] と示すことができる。

包括利益を表示する計算書は、2 計算書方式と 1 計算書方式のいずれかの形式による。連結財務諸表では、包括利益のうち親会社に係る分と少数株主に係る分を注記することになっている。

(i) 2 計算書方式

当期純利益を表示する損益計算書と、包括利益を表示する包括利益計算書からなる形式である。

(ii) 1 計算書方式

当期純利益の表示と包括利益の表示を 1 つの計算書(「損益及び包括利益計算書」)で行う形式である。

●連結財務諸表における表示例

【2 計算書方式】 〈連結損益計算書〉		【1 計算書方式】 〈連結損益及び包括利益計算書〉	
売上高	10,000	売上高	10,000
売上原価	× × ×	売上原価	× × ×
<hr/>			
税金等調整前当期純利益	2,200	税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900	法人税等	900
少数株主損益調整前当期純利益	1,300	少数株主損益調整前当期純利益	1,300
少数株主利益	300	少数株主利益 (控除)	300
当期純利益	1,000	当期純利益	1,000
〈連結包括利益計算書〉		少数株主利益 (加算)	300
少数株主損益調整前当期純利益	1,300	少数株主損益調整前当期純利益	1,300
その他の包括利益:		その他の包括利益:	
その他有価証券評価差額金	530	その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300	繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	△180	為替換算調整勘定	△180
持分法適用会社に対する持分相当額	50	持分法適用会社に対する持分相当額	50
その他の包括利益合計	700	その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000	包括利益	2,000
(内訳)		(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	1,600	親会社株主に係る包括利益	1,600
少数株主に係る包括利益	400	少数株主に係る包括利益	400

2.3 セグメント利益

セグメントとは、収益を獲得し費用が発生する事業活動に関わる企業の構成単位をいうが、当該セグメントを単位とした収益から費用を差引いた利益をセグメント利益という。セグメントの単位は、経営者が経営上の意思決定を行い、その業績を評価するため、企業を事業の構成単位に分別した方法を基礎とするマネジメント・アプローチによっているので、測定されるセグメント利益は当期純利益や包括利

会計基準の利益概念について

益のように、会計処理の原則及び手続に準拠する必要がないという自由さがある反面、他社との比較が困難であるという欠点がある。

上記の2.1～2.3の利益概念を比較すると、表1のとおりとなる。

表1 それぞれの利益概念の比較

	当期純利益	包括利益	セグメント利益
測定方法	企業会計原則第二 損益計算書原則 損益計算書の本質	包括利益の表示に関する会計基準	会計処理の原則及び手続に準拠することを求めない 経営者が業績評価に必要なと考えた収益・費用から利益を算出
比較可能性	あり		なし
アプローチ	収益費用アプローチ	資産負債アプローチ	マネジメント・アプローチ
作成単位	全社で1つ 個別ベース	全社で1つ 連結ベース	セグメントの数（全てのセグメント利益を加えると全社）

3. 経営者の意思と利益概念の追求

3.1 セグメント利益は投資家とのコミュニケーションに最適であるという見方

2011年3月期のセグメント利益は、上記の2.3のような見方から、経営者がその業績を評価し経営成績として報告したものなので、前期までの連結財務諸表を分解して作成していたのとは異なるものが開示されている。

ここで、ブランド別の損益管理を行い、それを業績評価の指標としている企業があるとする。販売方法も製品よりブランドのほうを前面に出す戦略のため、消費者や投資家からもブランドのイメージがそのまま企業のイメージとなっている企業を例にして「投資家とのコミュニケーション」について考察する。

表2 有価証券報告書の開示と決算説明会での情報提供との比較

コミュニケーションの手段	前期まで		2011年3月期から
有価証券報告書におけるセグメント情報	製品別に開示 ・会計制度委員会報告第1号による	⇒	ブランド別に開示 ・セグメント会計基準におけるマネジメント・アプローチ
IR活動 企業独自の決算説明会	ブランド別に説明 ・有価証券報告書の開示とは別に説明していた	⇒	ブランド別に説明 ・有価証券報告書の開示と一貫した説明ができるようになった

表2によれば、前期までは有価証券報告書におけるセグメント情報で製品別の損益情報を開示し、IR活動の場として設けた企業独自の決算説明会で企業イメージとして浸透しているブランド別の損益情報を開示してきた。従って、投資家とのコミュニケーションの手段が統一していなかった前期に対して、2011年3月期からは統一したコミュニケーションが可能になったという例である。

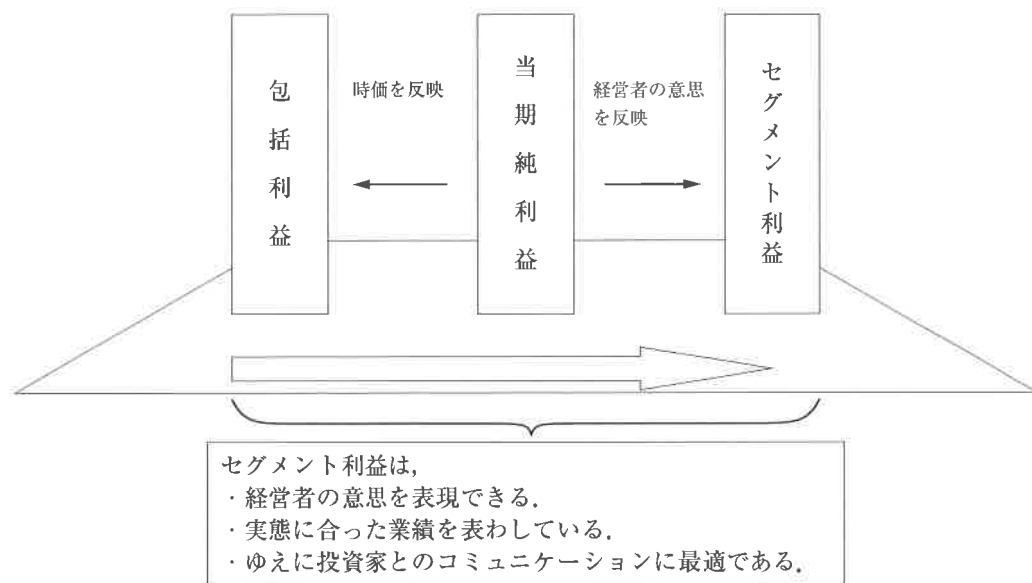
前期までのセグメント情報は製品系列別の情報で、製品の種類・性質、製造方法、販売市場の類似性

などに着目してセグメントの単位を決めるという考え方が示されていたので¹、経営者の意思とは関係の薄い情報が有価証券報告書で開示されてきた場合があると思われる。ただ、そのままでは投資家とのコミュニケーションが不足するため、有価証券報告書の開示とは別にIR活動の場で、経営者の意思を反映させた業績評価に用いている単位で投資家とのコミュニケーションを図ってきたという対応が考えられる。このような事情を踏まえると、経営者の現在の考えは以下のようなものだと思う。

- (i) 有価証券報告書のセグメント情報は、製品別の開示よりもブランド別の開示のほうが経営者の意思を反映している。
- (ii) 前期までのIR活動で示してきたブランド別損益は監査対象ではなかったため、金額の信憑性が低かったかもしれないが、2011年3月期のブランド別損益は監査対象となったため、金額の信憑性が高くなった。
- (iii) 有価証券報告書では、経理の状況だけでなく、企業の概況や事業の状況についてもブランド別に説明することが可能となった。
- (iv) 予算の設定から実績の把握、さらに予算・実績分析まで、ブランド別損益をもって一貫して投資家とコミュニケーションをする基礎ができた。
- (v) セグメント会計基準の適用は、経営者にとって望ましいものである。

このように、セグメント情報におけるセグメント利益を投資家とのコミュニケーションに用いている経営者にとっては、最も重視する利益概念は当期純利益でも包括利益でもなく、セグメント利益であるといえよう。

図1 経営者の意思をより反映した利益概念は？



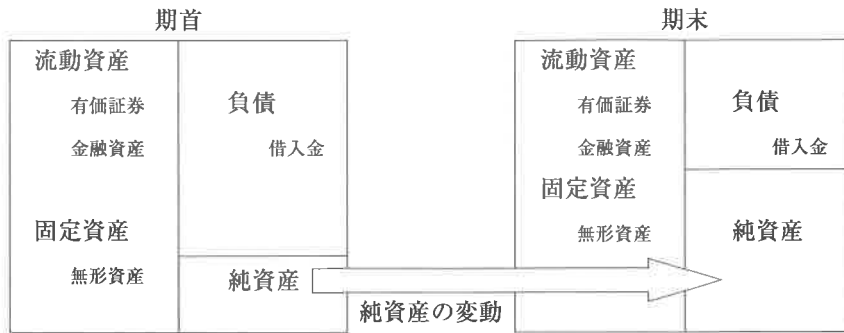
3.2 時価評価と包括利益の関係

上記のとおり、包括利益は純資産の増減から資本取引を除いたものである。この関係は、図1から求められるように、資産と負債の評価が極めて重要で包括利益の測定に大きな影響を与えることが確認さ

¹ 日本公認会計士協会・会計制度委員会報告第1号「セグメント情報の開示に関する会計手法 I 事業の種類別セグメント情報 1. セグメンテーションの方法」,ただし現在では、「セグメント情報等の開示に関する会計基準」の公表とともに廃止されている。

れる。

図2 純資産の増減と資産・負債の評価との関係

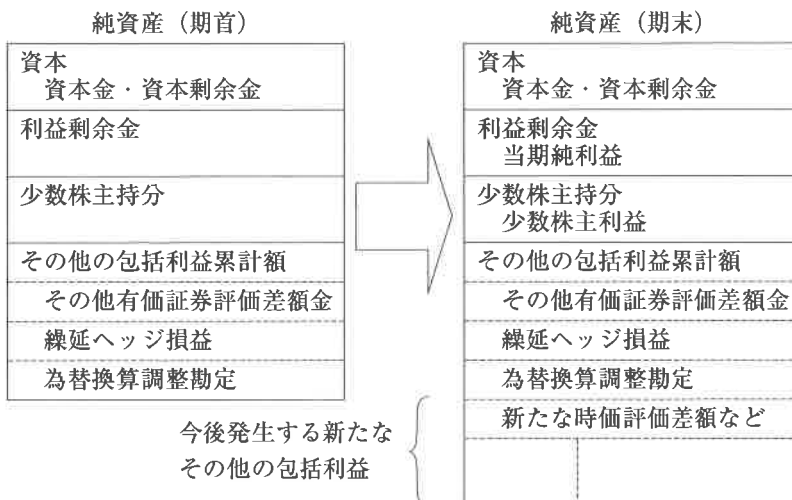


会計には取得原価と時価という異なる概念がある。有価証券やデリバティブは現在の本邦の会計基準では時価で評価され、取得価額との差額がその他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益（ヘッジ目的の場合）として、その他の包括利益を構成する。かつて取得原価で評価されていた時代には、時価との差額である含み損益が経営に与える影響が大きいと問題視されていた経緯がある。また、棚卸資産や固定資産の帳簿価額を正味売却価額まで切り下げる処理があるが、これは収益性が低下した事実を表わしているもので、取得原価の概念で説明される。

時価で評価すると、取得原価との間に発生した差額は純資産の変動をもたらす。これは包括利益の定義に合致するが、変動部分の会計処理で、損益計算書を通せば当期純利益、通さなければその他の包括利益として位置付けられる。つまり、時価評価する対象が増加し、損益計算書を通さない処理の部分がその他の包括利益となり、当期純利益と包括利益の差になることが予定されている。現在は、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定などがその他の包括利益累計額の中身であるが、今後も現在の状態が続くかといえ、会計基準が整備される都度、増えたり減ったりすると考えられる。

仮に時価評価を行う対象が増加し、非上場株式や負債に計上される借入金までも時価評価されるとなれば、財務諸表の見方もかなり変わってくるのではないかと思われる。

図3 その他の包括利益を構成する要素



4. 結論

今期の決算で話題となった包括利益と、セグメント情報におけるセグメント利益に当期純利益を加え、それぞれの利益概念と意味する内容の違いを述べてきたが、今後の議論は当期純利益と包括利益の比較という形で進められるのではないかと思われる。両者の比較・検討は利益概念だけでなく、リサイクリング（当期純利益を構成する項目のうち、当期または過年度においてその他の包括利益に含まれていた部分を組替調整する手続）や個別財務諸表（単体財務諸表）に関する表示とも密接に関連した議論として既に認識されている²。

本邦の会計基準は、基本的に当期純利益の算定を目的として損益計算書を中心に整備されてきたが、2000年前後に会計制度が大きく改正された“会計ビッグバン”以降は、帳簿価額と将来キャッシュフローを比較して貸借対照表能力の有無を判定するという貸借対照表を中心とするアプローチも導入されている。つまり、収益費用アプローチから資産負債アプローチへ、あるいは過去の業績測定から将来キャッシュフローの予測へと、いわば国際財務報告基準（IFRS）の方向にベクトルが向いているように感じられる。

【引用・参考文献】

- [1] Alexander, D. and C. Nobes(2008), *International Financial Reporting Standards : Context, Analysis and Comment*, Vol. I -Vol. IV, Routledge Taylor & Francis Group.
- [2] Alfredson, K. et al.(2009), *Applying International Financial Reporting Standards*, 2nd ed., John Wiley & Sons Australia, Ltd.
- [3] Catty, J.P.(2010), *Wiley Guide to Fair Value under IFRS : International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons, Inc.
- [4] デトロイトトウシュトーマツ著, 有限責任監査法人トーマツ監訳(2010)『国際財務報告基準 (IFRS) 詳説 iGAAP』(第1～3巻)レクシスネクシス・ジャパン(株).
- [5] Epstein, B. and E. K. Jermakowicz(2008), *Wiley IFRS Policies and Procedures*, John Wiley & Sons, Inc.
- [6] アーンスト・アンド・ヤングLLP著, 新日本有限責任監査法人監修(2010)『IFRS国際会計の実務 : International GAAP』(上・中・下巻)レクシスネクシス・ジャパン(株).
- [7] Global Accounting Consulting Services(2008), *IFRS Manual of Accounting 2009 : Global guide to International Financial Reporting Standards*, PricewaterhouseCoopers LLP.
- [8] Global Accounting Consulting Services(2008), *Understanding new IFRS for 2009 : A guide to IAS 1(revised), IAS 27(revised), IFRS 3(revised) and IFRS 8*, PricewaterhouseCoopers LLP.
- [9] KPMG International Standards Group(2011), *Insights into IFRS : KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards*, 8th ed., Sweet & Maxwell.
- [10] Nobes, C. and R. Parker(2010), *Comparative International Accounting*, 11th ed., Financial Times Prentice Hall.

² 日本公認会計士協会「単体財務諸表に関する検討会議」報告書 2. 個々の会計基準に関する検討(4)包括利益について (2011年4月28日).

- [11] 新日本有限責任監査法人編(2010)『完全比較 国際会計基準と日本基準：国際会計の実務』レクシ
スネクシス・ジャパン(株).
- [12] Weygandt, J.J., P.D. Kimmel and D.E. Kieso(2011), *Financial Accounting IFRS Edition*,
John Wiley & Sons, Inc.