

リサイクリングの簿記的考察とその理論的含意

池田 幸典

A study of recycling and its theoretical implication based on bookkeeping

Yukinori IKEDA

Summary

The purpose of this paper is to examine an accounting for unrealized gains or losses, and to discuss the nature of recycling (sometimes called reclassification adjustment) and theoretical implication of this consideration, based on double-entry bookkeeping.

First of all, in this paper I explain circumstances concerning comprehensive income of the Financial Accounting Standards Board (FASB), which systematically presented the asset and liability view. Secondly, I show various types of accounting for unrealized gains or losses, and consider how to account for unrealized gains or losses. In the next place, I consider the nature of recycling based on double-entry bookkeeping, through journalizing.

As a result, it makes clear that there is a difference between the income measurement based on bookkeeping and the disclosure of income in statements of performance, and that recent discussions related to comprehensive income (including recycling) are developed in adherence to one couple of financial statements.

I 業績報告における「その他の包括利益」の会計処理

近年重要視されつつある会計問題の一つに業績報告の問題がある。これは業績としていかなる利益を採用するかを問うものであり、また、報告されるべき業績と利益概念との関係において、リサイクリング (recycling¹⁾) に対する必要性を問うものでもある。そして、リサイクリングとの関係で「その他の包括利益 (other comprehensive income²⁾)」の位置付けが問われる。

しかし、公正価値評価を行った際に生じる評価差額の会計処理方法には、様々な方法が存在し (中居 [2001] 21-25頁参照)、当該評価差額を包括利益の一部たる「その他の包括利益」とし

て計上するという会計処理方法もまた、種々ある方法のうちの一つであるにすぎない。では、利益概念に照らして、このような評価差額は、どのように会計処理されるであろうか。また、このような評価差額を「その他の包括利益」として扱うときには、リサイクリングが行われることが前提となっている。ではリサイクリングとはいかなる本質を持つものなのであろうか。

本稿では、「その他の包括利益」とも呼ばれる、このような評価差額の会計処理のあり方について、利益概念との関連で理論的に検討していく。そして、当該検討を基に、リサイクリングの本質について簿記的に検討し、その含意について論じていく³⁾。その中で、簿記上の利益計算と利益の開示との間に断絶があること、そして、リサイクリングを巡る議論を含む、昨今の包括利益に関する議論が、一組の財務諸表に固執する形で展開されていることについて指摘する。

II 資産負債アプローチと包括利益

包括利益は資産負債アプローチに依拠した利益であるが、資産負債アプローチを会計利益計算モデルとして体系的に提示したのは、米国財務会計基準審議会（以下「FASB」と略称）である。そこで以下では、FASBにおける包括利益をめぐる経緯について見ていく⁵⁾。

FASBは1976年討議資料（FASB [1976]）の公表時点から、資産負債アプローチに基づく（現在いうところの）包括利益概念への接近を目指していたが、その後利益概念は変質を余儀なくされ（津守 [2002] 155-164頁参照）、資産負債アプローチに基づく包括利益と、収益費用アプローチに基づき「現行実務における純利益と類似している」（FASB [1984] par.33⁶⁾）稼得利益という、「全く異質の利益概念の共存」（津守 [2002] 141頁）状態が生じた。しかし包括利益概念は、すぐには現実の会計基準に適用されなかった。

包括利益が会計基準レベルで問題になった契機は、基準書第115号の売却可能有価証券評価差額などの、損益計算書を経由しない持分の独立項目への直接計上項目（以下「損益計算書外持分特殊項目」と略称⁷⁾）の増大であった。FASBはかかる項目の増加を受けて、包括利益の報告に関するプロジェクトを開始し、1997年に基準書第130号『包括利益の報告』を公表した（大塚 [2001] 33頁参照）。

かかる経緯の中では、概念フレームワーク設定過程において、収益費用アプローチ支持勢力の優勢の下に、資産負債アプローチと収益費用アプローチとの「妥協」（津守 [2002] 164-165頁）が行われたことは事実であろう。しかし、こうした収益費用アプローチの優位の下でも、概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義と、「資産⇒負債⇒持分⇒包括利益」という定義の序列は、資産負債アプローチに依拠している。「財務諸表の構成要素の定義は、財務諸表の内容を決定する際の最初の重要なスクリーン」（FASB [1985] par.23）であり、FASBの会計的認識において最重要のものである。

そして、会計的認識問題と包括利益会計の接点は、包括利益が問題視される契機となった「損益計算書外持分特殊項目」の認識問題にある。ある項目を財務諸表に計上することが認識であり（FASB [1984] par. 6）、「損益計算書外持分特殊項目」を認識しなければ、当該項目は問題を引き起こさないであろう。

よって次節では、概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義とその序列という側面から、損益計算書外持分特殊項目の認識問題、とりわけ損益計算書外持分特殊項目をどこで認識するのかについて検討していく。

Ⅲ 利益概念と「損益計算書外持分特殊項目」の関係

「損益計算書外持分特殊項目」はどこで認識されるのか。「損益計算書外持分特殊項目」の会計処理には、次のような方法が考えられる。

- (A) 負債説
- (B) 持分説
 - (B-1) 資本金説
 - (B-2) 資本剰余金説
 - (B-3) 資本維持修正説
 - (B-4) 利益剰余金（留保利益）説
 - (B-5) その他の持分要素説
- (C) 損益（収益・費用）説
- (D) 資産・負債の評価勘定説
- (E) 非認識説（損益計算書外持分特殊項目の前提となる資産・負債評価を行わない方法）

概念フレームワークを前提にした財務諸表の構成要素の「資産⇒負債⇒持分⇒利益」という連鎖的な概念規定から、これらの公正価値評価に伴う損益計算書外持分特殊項目の会計処理を演繹してみよう。

包括利益を前提にしようが純利益を前提にしようが、負債が「資産引渡義務や用役提供義務から生じる、発生の可能性の高い経済的便益の犠牲」（FASB [1985] par.35）であることに変わりはなく、そして損益計算書外持分特殊項目が負債の定義を満たさないことに変わりはない。したがって、負債説は却下されることになる。

また、いずれの利益概念を採用したとしても、利益には出資者との取引に伴う持分の変動が含まれないことは共通しており、損益計算書外持分特殊項目は資本金・資本剰余金ではない。また、損益計算書外持分特殊項目を利益剰余金に計上するには、その前提として、損益計算書外持分特殊項目を収益として認識し、損益勘定を通じて利益剰余金に計上させる必要がある。したがって、利益剰余金への直接計上は理論上ありうべからざることである。また、資本維持概念として実体資本維持概念が採用されていれば「資本維持修正（capital maintenance adjustment）」（FASB [1984] par.48）説も受け入れられようが、多くの場合、暗黙のうちに名目資本維持概念が採用されており、それを前提にすれば、資本維持修正説が入り込む余地はない。

持分説の最後に挙げられているその他の持分要素説は、負債ではないことのみを理由に持分とするものであり、持分として計上する積極的な理由を欠いている。したがって、その他の持分要素説を支持するには、積極的な理論的根拠に乏しい。

すなわち、名目資本維持概念を前提にしたとき、理論的には、(A) および (B) は却下せ

ざるを得ないのである。

(A) および (B) が支持されないのならば、残るは (C) (D) (E) のいずれかである。しかし、包括利益を前提にした場合と、純利益を前提にした場合では、結論が異なってくる。

名目資本維持を前提としたとき、包括利益を前提にした場合、このような損益計算書外持分特殊項目は、収益として計上し、損益勘定に振り替えられ、包括利益の一部となることが想定されており、この場合、(C) 以外に採り得ない(池田 [2003] 108頁)。

しかし、純利益を前提とした場合、このような損益計算書外持分特殊項目は収益・費用には計上されない、換言すれば包括利益の一部にはならないことを前提としており、(C) は採り得ず、残る選択肢は (D) か (E) のいずれかしか残らない。問題は損益計算書外持分特殊項目の会計処理よりもむしろ、損益計算書外持分特殊項目の基となっている資産・負債評価の是非である。資産・負債価額を変更する必要性が認められるのならば (D) が、かかる必要性が認められないのならば (E) が採用される。すなわち、純利益を前提とした場合には、このような項目は認識されるべきではないか、かりに財務諸表に計上するにしても資産・負債の評価勘定と見るべきであることになる。しかし (D) は資産・負債評価を行っておきながら、その評価差額を評価勘定とすることによってその資産・負債評価を打ち消していることから、(E) の一変種と見ることができよう。

これを要するに、概念フレームワークに依拠すれば、名目資本維持概念を前提にしたとき、評価差額の会計処理は、包括利益を前提にすれば (C) が、純利益を前提にすれば (D) もしくは (E) が導出される。

しかし、現実には、包括利益の報告においては、「リサイクリング」と呼ばれる処理が行われる。次節では本節の検討を踏まえ、リサイクリングの本質について検討していく。

IV リサイクリングとは何か —リサイクリングの簿記的考察—

リサイクリングとは、「その期間の純利益の一部として表示される包括利益項目のうち、その期間あるいはそれ以前の期間においてその他の包括利益の一部として既に表示された項目の二重計上を避けるための調整」(FASB [1997] par.18) と定義される。そして、例として、「当期中に実現し純利益に含められたが、発生した年度にも未実現保有利得としてその他の包括利益に既に含められている有価証券投資による利得は、包括利益に二重計上されることを避けるために、純利益に含められた年度にその他の包括利益から控除されねばならない」(FASB [1997] par.18) としている。

しかし、この定義は、財務諸表レベルでリサイクリングを概念規定したものであり、必ずしも複式簿記の計算構造レベルでの概念規定ではない。では、リサイクリングとは、簿記上どのような本質を持っているのか。このことを設例と仕訳と勘定を用いて、簿記的に説明してみよう(設例は表1)。

損益計算書外持分特殊項目を包括利益の一部であるとすれば、損益計算書外持分特殊項目は包括利益勘定を経由して留保利益勘定に振り替えられ、最終的に閉鎖残高勘定に振り替えられる(仕訳1-1と図1-1)。したがって、この状況下でリサイクリングを行うには、前期末に

表1 取引例と仕訳

[取引]	
3月1日	現金100を元入れし、資本金100で開業した。
3月5日	銀行から現金100を借り入れた。
3月15日	商品を現金30で購入した。なお、商品の取引の記帳は三分法によっている。
3月21日	商品を全て売り上げ、現金60を受け取った。
3月27日	A社有価証券（売却可能有価証券）を10で購入した。なお、購入代金は現金で支払った。
3月31日	決算を迎え、以下の決算整理事項を行う。 ①期末商品棚卸高はゼロであった。 ②決算時において、A社有価証券の公正価値は15であったので評価替えを行う。
4月1日	前月繰越
4月10日	商品を現金50で購入した。
4月15日	商品を全て売り上げ、現金70を受け取った。
4月21日	A社有価証券を25で売却し、現金を受け取った。
4月30日	決算を迎え、以下の決算整理事項を行う。 ①期末商品棚卸高はゼロであった。

評価替えした評価対象の資産・負債を、評価対象の資産・負債の消滅時に評価前の価額に評価し直し、評価損益を計上することになる。

ここで包括利益の内訳項目としての純利益とその他の包括利益を、それぞれ独立した勘定として総勘定元帳に記入しない場合には、従来からの勘定体系で対応できる（仕訳1-2と図1-2）。他方、図1-1のように、その他の包括利益と純利益を、包括利益勘定の内訳を示す勘定として総勘定元帳に記入する場合には、従来の勘定体系では対応できない。しかし、純利益とその他の包括利益は包括利益の内訳であるから、収益・費用の項目を包括利益勘定に振り替えた後に、包括利益勘定から純利益勘定とその他の包括利益勘定に振り替え、さらに純利益勘定とその他の包括利益勘定から留保利益勘定に振り替える手続をすればよい。

これに比べて、損益計算書外持分特殊項目を資産・負債の評価勘定とするならば、損益計算書外持分特殊項目は純利益勘定に振り替えられることはない。しかし、これは包括利益の一部であるから、包括利益勘定からその他の包括利益勘定を経由して、閉鎖残高勘定に振り替えられる（仕訳2-1および図2-1）。このことより、包括利益勘定もその他の包括利益勘定も、利益という名称はあるものの、残高項目である。ゆえに、いったん包括利益とその他の包括利益を経由して閉鎖残高勘定に振り替えられた損益計算書外持分特殊項目は、期首に開始記入によって、開始残高勘定から、その他の包括利益勘定と包括利益勘定を経由して、評価差額勘定に記入される（仕訳2-1の開始仕訳）。そして評価対象としての資産の消滅時に、評価差額も消滅することになる（仕訳2-1の4月21日の仕訳）。すなわち、この場合、リサイクリングとは、評価対象が消滅する時に、評価勘定としての損益計算書外持分特殊項目を消滅させる手続である。

ここで、包括利益とその他の包括利益を独立した勘定として総勘定元帳に記入しない場合、損益計算書外持分特殊項目は包括利益勘定やその他の包括利益勘定を経由せずに閉鎖残高勘定に直接振り替えられ、評価対象たる資産（ないし負債）の消滅時に評価勘定が消滅するだけである（仕訳2-2および図2-2）。したがって、この場合には従来の勘定体系で対応できる（泉 [2003] 103頁）。

[仕訳1-1] 収益・費用勘定を包括利益に振替える場合

		借 方		貸 方	
3月1日		現金	100	資本金	100
3月5日		現金	100	借入金	100
3月15日		仕入	30	現金	30
3月21日		現金	60	売上	60
3月27日		売却可能有価証券	10	現金	10
3月31日	決算整理仕訳	売却可能有価証券	5	売却可能有価証券評価益	5
	包括利益への振替仕訳	包括利益	30	仕入	30
		売上	60	包括利益	65
		売却可能有価証券評価益	5		
	包括利益から純利益への振替仕訳	包括利益	30	純利益	30
	包括利益からその他の包括利益への振替仕訳	包括利益	5	その他の包括利益	5
	留保利益への振替仕訳	純利益	30	留保利益	35
		その他の包括利益	5		
残高振替仕訳		借入金	100	閉鎖残高	235
		資本金	100		
		留保利益	35		
		閉鎖残高	235	現金	220
				売却可能有価証券	15
4月1日	開始仕訳	開始残高	235	借入金	100
				資本金	100
				留保利益	35
		現金	220	開始残高	235
		売却可能有価証券	15		
4月10日		仕入	50	現金	50
4月15日		現金	70	売上	70
4月21日		現金	25	売却可能有価証券	15
		売却可能有価証券評価損	5	売却可能有価証券売却益	15
4月30日	決算整理仕訳	仕訳なし			
	包括利益への振替仕訳	包括利益	55	仕入	50
		売上	70	売却可能有価証券評価損	5
		売却可能有価証券売却益	15	包括利益	85
	包括利益から純利益への振替仕訳	包括利益	35	純利益	35
	包括利益からその他の包括利益への振替仕訳	その他の包括利益	5	包括利益	5
留保利益への振替仕訳	純利益	35	留保利益	35	
	留保利益	5	その他の包括利益	5	
残高振替仕訳		借入金	100	閉鎖残高	265
		資本金	100		
		留保利益	65		
		閉鎖残高	265	現金	265

図 1 - 1

現 金			
3 / 1 資本金	100	3 / 15 仕入	30
3 / 5 借入金	100	3 / 27 売却可能有価証券	10
3 / 21 売上	60	3 / 31 閉鎖残高	220
	<u>260</u>		<u>260</u>
4 / 1 開始残高	220	4 / 10 仕入	50
4 / 15 売上	70	4 / 30 閉鎖残高	265
4 / 21 諸口	25		
	<u>315</u>		<u>315</u>
売却可能有価証券			
3 / 27 現金	10	3 / 31 閉鎖残高	15
3 / 31 売却可能有価証券評価差額	5		
	<u>15</u>		<u>15</u>
4 / 1 開始残高	15	4 / 21 諸口	15
借 入 金			
3 / 31 閉鎖残高	100	3 / 5 現金	100
4 / 30 閉鎖残高	100	4 / 1 開始残高	100
資 本 金			
3 / 31 閉鎖残高	100	3 / 1 現金	100
4 / 30 閉鎖残高	100	4 / 1 開始残高	100
留保利益			
3 / 31 閉鎖残高	35	3 / 31 純利益	30
		3 / 31 その他の包括利益	5
	<u>35</u>		<u>35</u>
4 / 30 その他の包括利益	5	4 / 1 開始残高	35
4 / 30 閉鎖残高	65	4 / 30 純利益	35
	<u>70</u>		<u>70</u>

仕 入			
3 / 15 現金	30	3 / 31 包括利益	30
4 / 10 現金	50	4 / 30 包括利益	50
	<u>80</u>		<u>80</u>
売 上			
3 / 31 包括利益	60	3 / 21 現金	60
4 / 30 包括利益	70	4 / 15 現金	70
	<u>130</u>		<u>130</u>
売却可能有価証券評価損			
4 / 21 諸口	5	4 / 30 包括利益	5
	<u>5</u>		<u>5</u>
売却可能有価証券評価益			
3 / 31 包括利益	5	3 / 31 売却可能有価証券	5
	<u>5</u>		<u>5</u>
売却可能有価証券売却益			
4 / 30 包括利益	15	4 / 21 諸口	15
	<u>15</u>		<u>15</u>

包括利益			
3 / 31 仕入	30	3 / 31 売上	60
3 / 31 純利益	30	3 / 31 売却可能有価証券評価益	5
3 / 31 その他の包括利益	5		
	<u>65</u>		<u>65</u>
4 / 30 仕入	50	4 / 30 売上	70
4 / 30 売却可能有価証券評価損	5	4 / 30 売却可能有価証券売却益	15
4 / 30 純利益	35	4 / 30 その他の包括利益	5
	<u>90</u>		<u>90</u>
純 利 益			
3 / 31 留保利益	30	3 / 31 包括利益	30
4 / 30 留保利益	35	4 / 30 包括利益	35
	<u>65</u>		<u>65</u>
その他の包括利益			
3 / 31 留保利益	5	3 / 31 包括利益	5
4 / 30 包括利益	5	4 / 30 留保利益	5
	<u>10</u>		<u>10</u>
閉鎖残高			
3 / 31 現金	220	3 / 31 借入金	100
3 / 31 売却可能有価証券	15	3 / 31 資本金	100
		3 / 31 留保利益	35
	<u>235</u>		<u>235</u>
4 / 30 現金	265	4 / 30 借入金	100
		4 / 30 資本金	100
		4 / 30 留保利益	65
	<u>265</u>		<u>265</u>
開始残高			
4 / 1 借入金	100	4 / 1 現金	200
4 / 1 資本金	100	4 / 1 売却可能有価証券	15
4 / 1 留保利益	35		
	<u>235</u>		<u>235</u>

[仕訳1-2] 収益・費用勘定を包括利益に振替える場合 (純利益およびその他の包括利益への振替仕訳なし)

		借 方		貸 方	
3月1日		現金	100	資本金	100
3月5日		現金	100	借入金	100
3月15日		仕入	30	現金	30
3月21日		現金	60	売上	60
3月27日		売却可能有価証券	10	現金	10
3月31日	決算整理仕訳	売却可能有価証券	5	売却可能有価証券評価益	5
	包括利益への振替仕訳	包括利益	30	仕入	30
		売上	60	包括利益	65
		売却可能有価証券評価益	5		
留保利益への振替仕訳	包括利益	35	留保利益	35	
残高振替仕訳		借入金	100	閉鎖残高	235
		資本金	100		
		留保利益	35		
		閉鎖残高	235	現金	220
				売却可能有価証券	15
4月1日	開始仕訳	開始残高	235	借入金	100
				資本金	100
				留保利益	35
		現金	220	開始残高	235
		売却可能有価証券	15		
4月10日		仕入	50	現金	50
4月15日		現金	70	売上	70
4月21日		現金	25	売却可能有価証券	15
		売却可能有価証券評価損	5	売却可能有価証券売却益	15
4月30日	決算整理仕訳	仕訳なし			
	包括利益への振替仕訳	包括利益	55	仕入	50
		売上	70	売却可能有価証券評価損	5
		売却可能有価証券売却益	15	包括利益	85
留保利益への振替仕訳	包括利益	30	留保利益	30	
残高振替仕訳		借入金	100	閉鎖残高	265
		資本金	100		
		留保利益	65		
		閉鎖残高	265	現金	265

図 1 - 2

現 金			
3 / 1 資本金	100	3 / 15 仕入	30
3 / 5 借入金	100	3 / 27 売却可能有価証券	10
3 / 21 売上	60	3 / 31 閉鎖残高	220
	<u>260</u>		<u>260</u>
4 / 1 開始残高	220	4 / 10 仕入	50
4 / 15 売上	70	4 / 30 閉鎖残高	265
4 / 21 諸口	25		
	<u>315</u>		<u>315</u>
売却可能有価証券			
3 / 27 現金	10	3 / 31 閉鎖残高	15
3 / 31 売却可能有価証券評価差額	5		
	<u>15</u>		<u>15</u>
4 / 1 開始残高	15	4 / 21 諸口	15
	<u>15</u>		<u>15</u>
借 入 金			
3 / 31 閉鎖残高	100	3 / 5 現金	100
4 / 30 閉鎖残高	100	4 / 1 開始残高	100
	<u>100</u>		<u>100</u>
資 本 金			
3 / 31 閉鎖残高	100	3 / 1 現金	100
4 / 30 閉鎖残高	100	4 / 1 開始残高	100
	<u>100</u>		<u>100</u>
留保利益			
3 / 31 閉鎖残高	35	3 / 31 包括利益	35
4 / 30 閉鎖残高	65	4 / 1 開始残高	35
	<u>65</u>	4 / 30 包括利益	30
			<u>65</u>

仕 入			
3 / 15 現金	30	3 / 31 包括利益	30
4 / 10 現金	50	4 / 30 包括利益	50
	<u>50</u>		<u>50</u>
売 上			
3 / 31 包括利益	60	3 / 21 現金	60
4 / 30 包括利益	70	4 / 15 現金	70
	<u>70</u>		<u>70</u>
売却可能有価証券評価損			
4 / 21 諸口	5	4 / 30 包括利益	5
	<u>5</u>		<u>5</u>
売却可能有価証券評価益			
3 / 31 包括利益	5	3 / 31 売却可能有価証券	5
	<u>5</u>		<u>5</u>
売却可能有価証券売却益			
4 / 30 包括利益	15	4 / 21 諸口	15
	<u>15</u>		<u>15</u>

包括利益			
3 / 31 仕入	30	3 / 31 売上	60
3 / 31 留保利益	35	3 / 31 売却可能有価証券評価益	5
	<u>65</u>		<u>65</u>
4 / 30 仕入	50	4 / 30 売上	70
4 / 30 売却可能有価証券評価損	5	4 / 30 売却可能有価証券売却益	15
4 / 30 留保利益	30		
	<u>85</u>		<u>85</u>
閉鎖残高			
3 / 31 現金	220	3 / 31 借入金	100
3 / 31 売却可能有価証券	15	3 / 31 資本金	100
	<u>235</u>	3 / 31 留保利益	35
4 / 30 現金	265		<u>235</u>
	<u>265</u>	4 / 30 借入金	100
		4 / 30 資本金	100
		4 / 30 留保利益	65
			<u>265</u>
開始残高			
4 / 1 借入金	100	4 / 1 現金	220
4 / 1 資本金	100	4 / 1 売却可能有価証券	15
4 / 1 留保利益	35		
	<u>235</u>		<u>235</u>

[仕訳2-1] 収益・費用勘定を純利益に振替える場合

		借 方		貸 方	
3月1日		現金	100	資本金	100
3月5日		現金	100	借入金	100
3月15日		仕入	30	現金	30
3月21日		現金	60	売上	60
3月27日		売却可能有価証券	10	現金	10
3月31日	決算整理仕訳	売却可能有価証券	5	売却可能有価証券評価差額	5
	純利益への振替仕訳	純利益	30	仕入	30
		売上	60	純利益	60
	純利益から包括利益への振替仕訳	純利益	30	包括利益	30
	評価差額を包括利益勘定に振り替える仕訳	売却可能有価証券評価差額	5	包括利益	5
	包括利益からその他の包括利益への振替仕訳	包括利益	5	その他の包括利益	5
	留保利益への振替仕訳	包括利益	30	留保利益	30
	残高振替仕訳	借入金	100	閉鎖残高	235
		資本金	100		
		留保利益	30		
		その他の包括利益	5		
		閉鎖残高	235	現金	220
				売却可能有価証券	15
4月1日	開始仕訳	開始残高	235	借入金	100
				資本金	100
				留保利益	30
				その他の包括利益	5
		現金	220	開始残高	235
		売却可能有価証券	15		
4月10日		仕入	50	現金	50
4月15日		現金	70	売上	70
4月21日		現金	25	売却可能有価証券	15
		売却可能有価証券評価差額	5	売却可能有価証券売却益	15
4月30日	決算整理仕訳	仕訳なし			
	純利益への振替仕訳	純利益	50	仕入	50
		売上	70	純利益	85
		売却可能有価証券売却益	15		
	純利益から包括利益への振替仕訳	純利益	35	包括利益	35
	評価差額を包括利益勘定に振り替える仕訳	包括利益	5	売却可能有価証券評価差額	5
	包括利益からその他の包括利益への振替仕訳	その他の包括利益	5	包括利益	5
	留保利益への振替仕訳	包括利益	35	留保利益	35
	残高振替仕訳	借入金	100	閉鎖残高	265
		資本金	100		
		留保利益	65		
		閉鎖残高	265	現金	265

図 2 - 1

現 金	
3 / 1 資本金	100
3 / 5 借入金	100
3 / 21 売上	60
	<u>260</u>
4 / 1 開始残高	220
4 / 15 売上	70
4 / 21 諸口	25
	<u>315</u>
売却可能有価証券	
3 / 27 現金	10
3 / 31 売却可能有価証券評価差額	5
	<u>15</u>
4 / 1 開始残高	15
	<u>15</u>
借 入 金	
3 / 31 閉鎖残高	100
4 / 30 閉鎖残高	100
	<u>100</u>
資 本 金	
3 / 31 閉鎖残高	100
4 / 30 閉鎖残高	100
	<u>100</u>
留保利益	
3 / 31 閉鎖残高	30
4 / 30 閉鎖残高	65
	<u>65</u>

仕 入	
3 / 15 現金	30
4 / 10 現金	50
	<u>80</u>
売 上	
3 / 31 純利益	60
4 / 30 純利益	70
	<u>130</u>
売却可能有価証券売却益	
4 / 30 純利益	15
	<u>15</u>
売却可能有価証券評価差額	
3 / 31 包括利益	5
4 / 21 諸口	5
	<u>10</u>

純 利 益	
3 / 31 仕入	30
3 / 31 包括利益	30
	<u>60</u>
4 / 30 仕入	50
4 / 30 包括利益	35
	<u>85</u>
包括利益	
3 / 31 留保利益	30
3 / 31 その他の包括利益	5
	<u>35</u>
4 / 30 留保利益	35
4 / 30 売却可能有価証券評価差額	5
	<u>40</u>
その他の包括利益	
3 / 31 閉鎖残高	5
4 / 30 包括利益	5
	<u>10</u>
閉鎖残高	
3 / 31 現金	220
3 / 31 売却可能有価証券	15
	<u>235</u>
4 / 30 現金	265
	<u>265</u>
開始残高	
4 / 1 借入金	100
4 / 1 その他の包括利益	5
4 / 1 資本金	100
4 / 1 留保利益	30
	<u>235</u>

[仕訳2-2] 収益・費用勘定を純利益に振替える場合 (包括利益およびその他の包括利益への振替仕訳なし)

		借 方		貸 方	
3月1日		現金	100	資本金	100
3月5日		現金	100	借入金	100
3月15日		仕入	30	現金	30
3月21日		現金	60	売上	60
3月27日		売却可能有価証券	10	現金	10
3月31日	決算整理仕訳	売却可能有価証券	5	売却可能有価証券評価差額	5
	純利益への振替仕訳	純利益	30	仕入	30
		売上	60	純利益	60
	留保利益への振替仕訳	純利益	30	留保利益	30
残高振替仕訳	借入金	100	閉鎖残高	235	
	資本金	100			
	留保利益	30			
	売却可能有価証券評価差額	5			
	閉鎖残高	235			
	現金	220			
売却可能有価証券	15				
4月1日	開始仕訳	開始残高	235	借入金	100
				資本金	100
				留保利益	30
				売却可能有価証券評価差額	5
		現金	220	開始残高	235
		売却可能有価証券	15		
4月10日		仕入	50	現金	50
4月15日		現金	70	売上	70
4月21日		現金	25	売却可能有価証券	15
		売却可能有価証券評価差額	5	売却可能有価証券売却益	15
4月30日	決算整理仕訳	仕訳なし			
	純利益への振替仕訳	純利益	50	仕入	50
		売上	70	純利益	85
		売却可能有価証券売却益	15		
	留保利益への振替仕訳	純利益	35	留保利益	35
	残高振替仕訳	借入金	100	閉鎖残高	265
		資本金	100		
		留保利益	65		
		閉鎖残高	265		
	現金	265			

図 2 - 2

現 金	
3 / 1 資本金	100
3 / 5 借入金	100
3 / 21 売上	60
	<u>260</u>
4 / 1 開始残高	220
4 / 15 売上	70
4 / 21 諸口	25
	<u>315</u>
売却可能有価証券	
3 / 27 現金	10
3 / 31 売却可能有価証券評価差額	5
	<u>15</u>
4 / 1 開始残高	15
	<u>15</u>
借 入 金	
3 / 31 閉鎖残高	100
4 / 30 閉鎖残高	100
	<u>100</u>
資 本 金	
3 / 31 閉鎖残高	100
4 / 30 閉鎖残高	100
	<u>100</u>
留保利益	
3 / 31 閉鎖残高	30
4 / 30 閉鎖残高	65
	<u>65</u>

仕 入	
3 / 15 現金	30
4 / 10 現金	50
	<u>80</u>
売 上	
3 / 31 純利益	60
4 / 30 純利益	70
	<u>130</u>
売却可能有価証券売却益	
4 / 30 純利益	15
	<u>15</u>
売却可能有価証券評価差額	
3 / 31 閉鎖残高	5
4 / 21 諸口	5
	<u>10</u>

純 利 益	
3 / 31 仕入	30
3 / 31 留保利益	30
	<u>60</u>
4 / 30 仕入	50
4 / 30 留保利益	35
	<u>85</u>
3 / 31 売上	60
4 / 30 売上	70
4 / 30 売却可能有価証券売却益	15
	<u>145</u>
閉鎖残高	
3 / 31 現金	220
3 / 31 売却可能有価証券	15
	<u>235</u>
4 / 30 現金	265
	<u>265</u>
開始残高	
4 / 1 借入金	100
4 / 1 売却可能有価証券評価差額	5
4 / 1 資本金	100
4 / 1 留保利益	30
	<u>235</u>

V リサイクリングに関する簿記的考察の理論的含意

本稿では、「その他の包括利益」とも呼ばれる損益計算書外持分特殊項目の会計処理について理論的に検討し、それを踏まえ、リサイクリングの本質について簿記的に検討してきた。その結果として、リサイクリングの本質は、ある一定の利益概念を前提とした評価差額の処理のあり方によって異なり、リサイクリングに関する簿記処理も異なってくるのが明らかとなった。ここでは理論上の含意として以下のことが指摘できよう。

①呼称の問題

包括利益を前提にすれば、「その他の包括利益」は包括利益の一部たる損益項目であり、その場合には「その他の包括利益」という呼称に特に問題はない。しかし、純利益を前提にしたとき、「その他の包括利益」と呼ばれる項目は資産・負債の評価勘定であるから、それは残高項目である。残高項目に対して「その他の包括利益」という、あたかも利益の一部であるかのような呼称を付けると、その項目の性質に対する誤解を招く。かかる誤解は、「利得または損失のいずれかが生じてはいないのに、発生している印象を与える」とか、「財務諸表の利用者が会計について相当の知識を有していたとしても、調整様式で誤解したり、あるいは同じ利得が二つの異なる会計期間に計算書の異なるところで報告されていることをすぐに理解できないものがあるかもしれない」という批判 (Johnson and Lennard et al. [1998] par.5.20) を招くことになる。

②簿記軽視

簿記的に考えれば、純利益と包括利益は異なる性質の利益であり、そして一つの総勘定元帳において損益勘定は一つしかないのであるから、一度いずれかに計上した損益項目は、同じ損益項目に二度も計上することはできない。したがって、リサイクリングによって「その期間の純利益の一部として表示される包括利益項目のうち、その期間あるいはそれ以前の期間においてその他の包括利益の一部として既に表示された項目の二重計上を避けるための調整」(FASB [1997] par.18) がなされるわけではない。そもそも二重計上は複式簿記上あり得ず、二重計上を問題にすること自体が簿記軽視の証拠である。

③一組の財務諸表への固執

これまで見てきたように、その他の包括利益を包括利益の包括利益と扱っても、残高項目と扱っても、リサイクリングは可能である⁹⁾。しかし、前節で見てきたように、リサイクリングが従来の勘定体系では説明できない (泉 [2003] 103頁)、複雑な勘定体系とそれに伴う複雑な簿記処理を要することに変わりはない。その点において、リサイクリングの迂遠さ、紛らわしさに対する批判 (Johnson and Lennard et al. [1998] par.5.20) は依然残るであろう。

リサイクリングの目的は純利益と包括利益の両方の利益を公表することである。しかし、勘定体系を2つ用意してそれぞれの勘定体系に包括利益と純利益を割り当てれば (仕訳1-2と仕訳2-2)、それぞれの勘定体系で包括利益と純利益が別個に計上されるため、リサイクリ

表2 包括利益と純利益の両方に基づく二組の連携財務諸表を公表する方法の長所・短所

	リサイクルリングを行い、一組のP/Lで包括利益と純利益を公表する方法	リサイクルリングを行わず、一組のP/Lで包括利益のみを公表する方法	包括利益と純利益の両方に基づく二組の連携財務諸表を公表する方法
長所	<ul style="list-style-type: none"> 純利益が公表されるので、情報価値が維持される。その上で包括利益を必要とする利用者にも対応できる。 	<ul style="list-style-type: none"> 見かけ上の利益の二重計上が解消される。 業績報告体系が単純化されることによって、業績報告書への理解可能性が高まる。 	<ul style="list-style-type: none"> 二つの連携財務諸表が公表されることにより、見かけ上の利益の二重計上が解消される。 業績報告書への理解可能性が高まる。 純利益が公表されるので、情報価値が維持される。その上で包括利益を必要とする利用者にも対応できる。
短所	<ul style="list-style-type: none"> 利益の二重計上がなされているように見え、紛らわしい。 	<ul style="list-style-type: none"> 純利益が公表されないため、情報価値が低下する。 	<ul style="list-style-type: none"> 会計情報作成コストと監査コストが増大する。 純利益に対応した貸借対照表という、意味がないとみなされている情報が公表される。

ングは不要となる。すなわち、リサイクルリングは、純利益と包括利益の両方を計上する必須の手段ではなく、あくまで一組の勘定体系・財務諸表の中で包括利益と純利益の両方を計上・開示するための簿記計算上の手段である。

包括利益に有用性が見出され、純利益にも有用性が見出されるのであれば¹⁰⁾、それぞれの利益概念に依拠した二組の勘定体系を基に、二組の連携財務諸表を作成すれば、リサイクルリングという、利益の二重計上（実際には二重計上ではないが）ともとれる紛らわしい方法は必要なくなる。リサイクルリングに伴うこのような紛らわしさを解消するためには、むしろ、それぞれの利益概念に基づく勘定体系に依拠した二組の連携財務諸表を作成する方法が検討されるべきであろう（表2¹¹⁾）。にもかかわらず、国際会計基準審議会（以下「IASB」と略称）をはじめ、多くの会計人が、一組の財務諸表に固執しているのが現状である。先決問題として、リサイクルリングという迂遠な方法を用いてまで一組の財務諸表に固執する理由について検討する必要がある¹²⁾。

（いけだ ゆきのり・本学経済学部講師）

〔注〕

- 1) リサイクルリングとは、FASB基準書第130号によると、「その期間の純利益の一部として表示される包括利益項目のうち、その期間あるいはそれ以前の期間においてその他の包括利益の一部として既に表示された項目の二重計上を避けるための調整」（FASB [1997] par.18）と定義されている。FASBは「再分類調整（reclassification adjustment）」と呼称するが、本稿ではこれを「リサイクルリング」と呼称する。
- 2) 本稿では、包括利益の構成要素のうち純利益に該当しない項目を、FASB基準書第130号

- に沿って「その他の包括利益」と呼ぶことにする。ただし、このような項目がその他の包括利益に計上される以前の米国会計基準において見られた、「損益計算書を経由せずに持分の独立項目に直接計上される項目」については、佐藤編著 [2003] では「損益計算書外項目」と呼称されている。しかし、損益計算書外の項目には、貸借対照表計上項目全てが含まれてしまい、かかる項目が持つ特殊性が明確にならない。そこで本稿では、このような項目が持つ、①損益計算書を経由しない、②持分に直接計上される、という特徴と、この項目の特殊性を踏まえ、こうした項目を、池田 [2003] に沿って「損益計算書外持分特殊項目」と呼称する。
- 3) なお、本稿では、紙幅の都合上、連結利益に関するリサイクリングの問題は扱わない。連結利益に関するリサイクリングの問題については、さしあたり松原 [2006] を参照。
 - 4) ここで「一組の財務諸表」とは、主要財務諸表としての貸借対照表と損益計算書が一つずつある状態を指す。ただし、そのなかに利益がいくつ開示されていても、また、補足財務諸表がいくつあろうとも、貸借対照表と損益計算書が一つずつある場合には「一組の財務諸表」とみなす。したがって、一組の財務諸表の中に複数組の連携財務諸表がある場合もある。
 - 5) 本節の記述は、池田 [2003] 106-107頁を参考にしている。
 - 6) ただし、「稼得利益には当期に認識される前期損益修正の累積の影響額は含まれない」点において、稼得利益は「現行の純利益とは必ずしも同じではない」(F A S B [1984] pars.33-34)。
 - 7) 略称については、2) を参照。
 - 8) 「残高勘定」には、開始残高勘定と閉鎖残高勘定がある(大藪 [1998] 221-224頁参照)。本稿では、開始残高勘定と閉鎖残高勘定を区別している。
 - 9) その意味では、純利益が必要であるからリサイクリングが必要であるという議論も、包括利益が財務業績であるからリサイクリングは不要であるという議論も、いずれも一面的であって、理論的には成り立たない。
 - 10) 現在では、利益の有用性について純利益の優位性がしきりに説かれているが、包括利益と純利益のどちらにも有用性がある以上、有用性の優劣の判断はあまり重要ではない。有用性の優劣の判断は各利用者(利用者が集まる場としての市場ではない)に委ねられるからである。純利益と包括利益の間に論理的な優劣をつけることができなければ、純利益と包括利益に優劣があることを前提としたリサイクリングは論理的には成立しない。純利益と包括利益の論争の根本は、未だ決着しない原価・時価の論争にあるため、両者の間の優劣は、最終的にはつかないであろう。したがって、包括利益と純利益の間の優劣が付けられない状態でリサイクリングを行うのは、時期尚早というべきであろう。
 - 11) この方法では、リサイクリング方式とノンリサイクリング方式の両方の長所を取り込むことができる。利用者は必要な情報のみを選択すればよい。純利益に対応した貸借対照表は不要であれば読まなければ良いし、必要であると考えれば投資家は読むであろう。利益を1つに絞らなければ、財務諸表の知識の乏しい利用者は、いずれの利益をどのような目的で用いればよいか判断できないという点が指摘されるかもしれない。そのような利用者のためには、各利益の用途を説明するための注意書きをすれば事足りるであろう。問題は情報作成に係るコストや監査コストであるが、これは検討の必要があろう。

12) なお、利益計算上、包括利益と純利益のどちらかを取り、どちらを放棄するかについて、理論上決着をつけることができれば、リサイクリングの問題は現れないであろう。包括利益と純利益のいずれもが投資家にとって必要であって、どちらもディスクロージャーする必要があると考えられていることが、利益のリサイクリングという要請を生み、問題を複雑にしているのである。ちなみに、配当可能利益計算・課税所得計算においては、利益概念を一つに絞り込まなければならないため、二つの利益を算定することはありえず、包括利益か純利益かの二者択一の選択を迫られる。この場合、そもそもリサイクリングは必要ない。

〔参考文献〕

- [1] 池田幸典 [2003] 「包括利益会計における会計的認識問題とその理論的含意」『企業会計』第55巻第11号, 106-113頁。
- [2] 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), 96-103頁。
- [3] 大塚成男 [2001] 「米国における包括利益計算の実例」『企業会計』第53巻第 7 号, 31-38頁。
- [4] 大藪俊哉 [1998] 『簿記の計算と理論』税務研究会出版局。
- [5] 佐藤信彦編著 [2003] 『業績報告と包括利益』白桃書房。
- [6] 津守常弘 [2002] 『会計基準形成の論理』森山書店。
- [7] 中居文治 [2001] 「評価損益に対する会計処理方法の理論的根拠の検討」『日本簿記学会年報』第16号, 21-25頁。
- [8] 松原沙織 [2006] 「包括利益概念の帰属問題に関する研究」『産業経理』第65巻第 4 号, 125-134頁。
- [9] Financial Accounting Standards Board (FASB) [1976] *an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting. Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Discussion Memorandum. (津守常弘監訳『F A S B 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年)
- [10] FASB [1984] *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. (平松一夫・広瀬義州訳『F A S B 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社, 2002年)
- [11] FASB [1985] *Elements of Financial Statement*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. (平松一夫・広瀬義州訳『F A S B 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社, 2002年)
- [12] FASB [1997] *Reporting Comprehensive Income*, Statement of Financial Accounting Standards No.130. (包括利益研究委員会『包括利益をめぐる論点』企業財務制度研究会, 1998年, 305-368頁)
- [13] Johnson, L.T. and A.Lennard, et al. [1998] *Reporting Financial Performance : Current Developments and Future Directions*, G 4 + 1 Special Report, FASB.