

# 包括利益とクリーン・サープラス

- 遡及適用が及ぼす影響 -

安 部 由 佳 理

## I . 序論

## II . クリーン・サープラスに関する伝統的な議論

## III . 包括主義対当期業績主義と包括利益の出現

## IV . 遡及処理を巡る最近の議論

## . 結論

## . 序論

包括利益は、純資産の変動分から所有者との直接的な取引を除いたものとして定義される<sup>1)</sup>。そして、包括利益はクリーン・サープラスを維持する利益概念として重視されることがある。クリーン・サープラスとは、一般に、「すべての損益項目が、損益計算書に記載されることによって、貸借対照表の資本の部の利益剰余金の発生原因のすべてが明らかになっていること<sup>2)</sup>」と理解されている。

そもそも伝統的なクリーン・サープラスの議論は、業績報告を行う際にクリーン・サープラスを前提とするべきかという問題として扱われてきた。この問題については、臨時損失や過年度の財務諸表修正額を損益に計上すべきか剰余金に計上すべきかといった会計処理方法を巡って議論されている。その後、アメリカ公認会計士協会( American Institute of Certified Public Accountants:以下、AICPA という。)とアメリカ会計学会( American Accounting Association : 以下、AAA という。)が1960年代に包括主義と当期業績主義のどちらを採用するかで対立するようになった。その結果、包括主義が採用され、クリーン・サープラスは維持されるようになった。しかし、金融投資が拡大するようになり、包括主義による

---

1) 日本の概念フレームワークにおいて包括利益は、「特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分」(企業会計基準委員会[ 2006 ], para.8. )と定義されている。

2) 佐藤[ 2003 ] p.72。ただし、現在は会社法の公布により「資本の部」を「純資産の部」と呼んでいる。

## 包括利益とクリーン・サープラス

利益に含まれない新たな項目が出現している。そして、クリーン・サープラスを再び回復するために出現した利益が包括利益である。

このように、一連の歴史的な流れの中で包括主義から包括利益概念へとという部分のみを取り上げると、クリーン・サープラスの維持が包括利益には欠かせないよう考えられる。しかし、伝統的に議論されてきた過年度の財務諸表の修正処理を考慮すると、単に包括利益のみがクリーン・サープラスを維持している利益であるとは言い難い。

そこで本稿では、クリーン・サープラスと包括利益の関係について検討し、遡及適用( Retrospective application )の会計処理が包括利益に及ぼす影響について考察する。まず、クリーン・サープラスを巡る歴史的な議論について概観し、クリーン・サープラスの本質について考察する。その際、遡及適用とクリーン・サープラスの関係を設例によって示す。次に、包括主義と当期業績主義の論争について概観し、議論の収束後に出現した包括利益とクリーン・サープラスの関係について設例を用いて示す。これによって、遡及適用とクリーン・サープラスとの関係による論点との相違を指摘する。また、2005年にアメリカの財務会計基準審議会( Financial Accounting Standards Board : 以下、FASB という。)が公表した財務会計基準書第154号『会計上の変更及び誤謬の訂正』( 以下、SFAS154 という。) 2006年に国際会計基準審議会( International Accounting Standards Board : 以下、IASB という。)が公表した国際会計基準第8号『会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬』( 以下、IAS 8 という。) 2008年に企業会計基準委員会が公表した『会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理<sup>3)</sup>』( 以下、検討状況の整理という。)を取り上げて、近年の遡及処理について概観する。そして近年の動向を踏まえた上で、包括利益がクリーン・サープラスという特質を備えた利益であるべきかを明らかにして本稿の結論とする。

## ．クリーン・サープラスに関する伝統的な議論

### ( 1 ) 伝統的な議論における論点

クリーン・サープラスに関する議論は長年にわたって行われている。その中で注目されたのは、「クリーン・サープラスの方策に固執すべきか否か」といった問

---

3) 企業会計審議会は2007年に『遡及処理に関する論点の整理』( 論点整理 ) を公表しているが、会計基準作成のための公開草案の前段階として検討状況の整理を公表している。

題解決を試みる<sup>4)</sup>」ことであった。そしてこの問題は、「損益計算書とは何でそれは調整できるのか<sup>5)</sup>」という論点に繋がっている。特に、伝統的な議論では、臨時損益や過去の結果に対する修正の計上場所をめぐり、損益処理すべきか剰余金処理すべきかが検討されている。そして、修正を損益に計上すべきとする見解であれば、損益計算書の一連の流れを重視し、修正を剰余金に計上すべきとする見解であれば、一期間を重視しているといえる。

ここで、過去の結果に対する修正の計上場所について異なる見解を示した May [1937] と Sanders et al[1938] を取り上げる。May は、「年次報告書は連続した歴史の一つの章であり、すべての以前の章と連続して読まれる<sup>6)</sup>」ことを強調し、過去の財務諸表の修正は損益勘定に記入されるべきであるとしている。May は、もし、10年間の損益勘定をひとまとめにした場合、そこに修正額が含まれなければ、独立した10年間の損益勘定とひとまとめにした10年分の損益勘定と金額が異なることになる」と指摘している。

一方、Sanders et al. では過年度における修正について、「修正される金額が当期の損益計算書を実質的に歪曲させるほど多額である場合には、修正は収益ではなく、剰余金によって行われるべき<sup>7)</sup>」であると指摘している。しかし、「過去の会計期間の利益を計算する際に当期の損益計算書を実質的に歪曲しない程度の場合に、誤謬が修正される時、その誤謬は剰余金計算書よりむしろ損益計算書で修正するのが適切である<sup>8)</sup>」とも指摘していることから、Sanders et al. は当期間の利益の金額を重視しているといえる。すなわち、当期に決定した利益金額を重視し、その金額を大幅に変えるような変更を支持しない見解を持つため、損益計算書が年度を越えて連続する必要はないと考えるのである。

以上から、伝統的なクリーン・サープラスの議論は、過去の修正に伴い、損益計算書が期間ごとに連続するべきかという観点から行われていたといえる。

## (2) 遡及適用とクリーン・サープラスに関する設例

既述した「過去の結果に対する修正」は現在、「遡及適用」と呼ばれている。検討状況の整理によれば、遡及適用は、「新たな会計方針を過去の財務諸表に遡っ

---

4 )Richard and Peasnell [1996], p. x .

5 )Richard and Peasnell [1996], p. xii .

6 )May [1937], p.17.

7 )Sanders et al[1938], p.41(山本・勝山・小関訳[1979] p.45.)

8 )Sanders et al[1938], pp.40-41(山本・勝山・小関訳[1979] p.45.)

## 包括利益とクリーン・サープラス

て適用していたかのように会計処理すること<sup>9)</sup>」であり、その影響額は、損益計上する処理方法と利益剰余金に計上する処理方法が考えられる。しかし、処理方法によってクリーン・サープラスの考え方が曖昧になる場合が存在する。そこで、遡及適用の会計処理を取り上げてクリーン・サープラスの関係について考察する。

### 【設例1】<sup>10)</sup>

前提条件：A社は当年度( X2年度 )より、棚卸資産の評価方法を総平均法から先入先出法に変更した。

前年度の期首時点で保有する棚卸資産( 簿価 140 )について、従来より先入先出法を適用していたとした場合の評価額は 200 である。また、前年度の期末時点で保有する棚卸資産( 簿価 400 )について、従来より先入先出法を適用していたとした場合の評価額は 500 である。

なお、説明を簡略化するため税金の計算については考慮していない。

### 遡及適用前の X1 年度財務諸表

貸借対照表(抜粋)		損益計算書(抜粋)		株主資本等変動計算書 (繰越利益剰余金部分の抜粋)	
	X1年度末		X1年度		X1年度
資産の部	5,000	売上高	6,300	前期末残高	500
（うち棚卸資産）	400	売上原価	6,090	当期純利益	210
負債の部	3,000	.....	.....	当期末残高	710
純資産の部	2,000	当期純利益	210		

( A ) 遡及適用による影響額を期首利益剰余金の修正額として計上する場合  
修正仕訳

棚卸資産	60	/	期首利益剰余金	60
売上原価(期首)	60	/	棚卸資産	60
棚卸資産	100	/	売上原価(期末)	100

9) 企業会計基準委員会[ 2008 ] para.4( 10 )。

10) 設例の作成にあたり、論点整理の付録( 会計方針の変更による遡及適用 )と検討状況の整理の設例( 会計方針の変更 )を参考にしている。

安 部 由佳理

遡及適用後の X 1 年度財務諸表

貸借対照表（抜粋）		損益計算書（抜粋）		株主資本等変動計算書 （繰越利益剰余金部分の抜粋）	
	X1年度末		X1年度		X1年度
資産の部	5,100	売上高	6,300	前期末残高	500
（うち棚卸資産）	500	売上原価	6,050	会計方針の変更による	
負債の部	3,000	.....	.....	累積的影響額（修正）	60
純資産の部	2,100	当期純利益	250	修正後の前期末残高	560
				当期純利益	250
				当期末残高	810

（ B ）遡及適用による影響額を損益として計上する場合

修正仕訳

棚卸資産	60	/	会計方針の変更による 累積的影響額（損益）	60
売上原価（期首）	60	/	棚卸資産	60
棚卸資産	100	/	売上原価（期末）	100

遡及適用後の X 1 年度財務諸表

貸借対照表（抜粋）		損益計算書（抜粋）		株主資本等変動計算書 （繰越利益剰余金部分の抜粋）	
	X1年度末		X1年度		X1年度
資産の部	5,100	売上高	6,300	前期末残高	500
（うち棚卸資産）	500	売上原価	6,050	当期純利益	310
負債の部	3,000	.....	.....	当期末残高	810
純資産の部	2,100	会計方針の変更による累積的影響額	60		
		.....	.....		
		当期純利益	310		

上記の設例は、会計方針の変更による遡及適用の影響額を、（ A ）期首利益剰余金で調整する場合と、（ B ）損益で調整する場合について示したものである。まず、会計方針の変更による累積的影響額を期首利益剰余金に計上した場合、貸借対照表の資産の部では、修正後の期末棚卸資産の評価額が計上されることになる。損益計算書では、棚卸資産の評価に伴い、計上された売上原価の額だけ当期純利益が変動することになる。一方、株主資本等変動計算書に着目すると、繰越利益剰余金の前期末残高と当期純利益の間で過年度遡及適用に該当する会計方針の変更による累積的影響額が計上されている。この、「修正後の前期末残高」に当たる部分と「修正前の前期末残高」に当たる部分のどちらが、クリーン・サープラスでみるところの期首利益剰余金に当たるのかという点が問題となる。すなわち、利益剰余金の変動を見る場合、期首利益剰余金として修正前の利益剰余金をみるか、修正後の利益剰余金をみるかによってクリーン・サープラスの時点が変化すること

## 包括利益とクリーン・サープラス

となる。

修正後の利益剰余金と期末の利益剰余金の差額として利益の額を算出する場合、クリーン・サープラスとしての問題は生じない。つまり、期首と期末の利益剰余金の変動額に会計方針の変更による累積的影響額が含まれず、利益剰余金の変動がすべて収益・費用に含まれる。この場合、会計方針の変更による累積的影響額は完全に「修正を行うためだけの項目」の意味合いを持つことになる。しかし、会計方針の変更による累積的影響額は「前の期間の修正額」であり、所有者による資本取引でないのに、株主資本等変動計算書のみで計上されるという点で矛盾も生じる。これは、一期間のみに注目するとクリーン・サープラスは維持されることになるが、損益計算書を何年もの計算書と期間比較する際に一連の流れとしてみるができないという問題に結び付く。すなわち、全期間を対象として前期末の貸借対照表と当期首の貸借対照表の一致を求める合致の原則の条件を満たさないのである<sup>11)</sup>。

しかし、修正前の利益剰余金と期末の利益剰余金の差額とした場合、その差額には当期純利益と会計方針の変更による累積的影響額が含まれることになる。これは、収益・費用を利益剰余金の変動額で説明できるということをクリーン・サープラスの前提とした場合に矛盾となる。つまり、会計方針の変更による累積的影響額を期首利益剰余金として修正処理したにもかかわらず、クリーン・サープラスを前提とすれば収益・費用に含むべきということになる。

一方、会計方針の変更による累積的影響額を損益計上した際の設例が( B )のパターンである。この場合、貸借対照表は( A )の場合と同じように、棚卸資産の評価額が修正して計上される。また、株主資本等変動計算書は、利益剰余金で調整が行われなため、修正前と変更はない。この場合、損益計算書に修正額が計上されるため、損益計算書の最終利益の額が変更されることになる。クリーン・サープラスとの関係でみると、利益剰余金の額に変動がないため、期首と期末の利益剰余金の差額は、すべて損益計算書上で示される。したがって、この処理方法によればすべての項目が費用・収益で説明されることになり、クリーン・サープラスの前提が問題とされることはない。

以上から、会計方針の変更による累積的影響額は、損益計算書に計上すべきか

---

11) 過年度損益修正項目を巡るクリーン・サープラスと合致の原則の関係については松原[ 2007 ]を参照されたい。

利益剰余金の期首修正額として計上するべきかという問題点に加え、利益剰余金で処理した場合に期首利益剰余金の概念が曖昧になってしまうという問題点を含んでいることが明らかとなる。

## ・包括主義対当期業績主義と包括利益の出現

### ( 1 ) 包括主義と当期業績主義の選択を巡る議論

1960年代以前の伝統的なクリーン・サープラスの議論は、損益計算書の目的がどういったもので、何期間もの損益計算書を一連の流れと考えるかという問題が中心に取り上げられた。その後1960年代になると、AICPAとAAAの間で損益計算書は包括主義によるべきか、当期業績主義によるべきかという議論が行われるようになった。

当期業績主義は、企業の主たる営業活動から発生した実現収益及び費用から計算される利益であり、過年度修正項目や異常項目を利益剰余金の直接修正して開示することを支持している。すなわち、当期業績主義によると企業の正常収益力が明らかになる。一方、包括主義利益は当期に認識された収益と費用を過年度損益修正損益以外すべて利益の計算に組み込むため、当期業績主義よりも広義な概念である。そして、1966年に公表された会計原則審議会意見書第9号『経営成績の報告』では、包括主義利益が採用されるようになっている。これは、当期業績主義利益のみを利益と考えれば、正常な営業活動による業績を把握することができ一方、企業活動全体の業績を把握することができない恐れがあることや、財務諸表を作成する上で正常な活動による損益とそれ以外の分類に恣意性が介入する恐れが考えられたからである。

また、包括主義による利益はクリーン・サープラスを前提としたものであるといえる<sup>12)</sup>。後に公表されたFASBによる財務会計基準書第130号『包括利益の報告』(以下、SFAS130という。)では、過去の議論について、包括主義がクリーン・サープラスであり、当期業績主義がダーティ・サープラスであるとしている<sup>13)</sup>。したがって、ここでのクリーン・サープラスは、収益と費用のすべてが利益剰余金の変動分に含まれるという性質を有していることがわかる。

---

12) 会計方針の変更に伴う累積的影響額といった遡及適用に伴う項目は、後のAPBO20で損益処理することが規定されたため、クリーン・サープラスの前提を妨げる処理でなかったといえる。

13) SFAS130では、「current operating performance( or dirty surplus )and the all-inclusive( or clean surplus ) income concepts」( FASB[ 1997 ], para.2. )と表記されている。

## 包括利益とクリーン・サープラス

### (2) 包括利益とクリーン・サープラスに関する設例

包括主義による利益はクリーン・サープラスを前提としたものであったが、包括利益の出現はこうしたクリーン・サープラスの前提を妨げる要因となっている。なぜなら、純利益と包括利益の差額であるその他の包括利益が業績として開示されず、貸借対照表の純資産の部に計上されたためである<sup>14)</sup>。こうした処理方法はクリーン・サープラスを妨げる要因となったが、既述した遡及適用とクリーン・サープラスの関係とは異なる特質を有するといえる。そこで、設例を用いることによって両者の論点の相違を明らかにする。

#### 【設例2】<sup>15)</sup>

前提条件：期末のその他有価証券評価差額金は40とする。

その他有価証券評価差額金以外、その他の包括利益に該当する項目はないものとする。

なお、説明を簡略化するため、決算整理仕訳はその他有価証券にかかる部分のみとし、税金の計算については考慮していない。

#### 決算整理仕訳

その他有価証券      40   /   その他有価証券評価差額金      40

### (A) その他の包括利益の会計処理を純資産直入で行う場合

#### X1年度財務諸表

貸借対照表（抜粋）		損益計算書（抜粋）		株主資本等変動計算書 （繰越利益剰余金部分の抜粋）	
	X1年度末		X1年度		X1年度
資産の部	5,000	売上高	6,300	前期末残高	500
（うちその他		売上原価	6,090	その他の包括利益	
有価証券増加分）	(40)	.....	.....	その他有価証券	40
負債の部	3,000	当期純利益	210	評価差額金	
純資産の部	2,000			当期純利益	210
（うちその他有価	(40)			当期末残高	750
証券評価差額金）					

14)すでに包括利益の開示基準が定められているアメリカ等では、包括利益計算書に業績として開示する方向性が示されている。一方で、日本では現在も純資産の部に直接計上する処理が行われている。

15)設例の作成にあたり、基本的には設例1の数値と同じものを用いている。また、その他の包括利益を扱うため、(B)の損益計算書は損益(包括利益)計算書と表示し、その末尾は包括利益としている。



## 安 部 由佳理

( B )その他の包括利益の会計処理を損益勘定で行う場合

### X 1 年度財務諸表

貸借対照表 ( 抜粋 )		損益 ( 包括利益 ) 計算書 ( 抜粋 )		株主資本等変動計算書 ( 繰越利益剰余金部分の抜粋 )	
	X1年度末		X1年度		X1年度
資産の部	5,000	売上高	6,300	前期末残高	500
（うちその他		売上原価	6,090	包括利益	250
有価証券増加分）	(40)	.....	.....	当期末残高	750
負債の部	3,000	当期純利益	210		
純資産の部	2,000	その他の包括利益			
		その他有価証券			
		評価差額金	40		
		包括利益	250		

設例 2 は、その他の包括利益の会計処理に着目したものである。包括利益の概念を財務諸表で取り入れることが検討される以前、その他の包括利益の額は、損益に含まれず純資産 ( 持分 ) の部に直接計上されていた。この処理方法について示したものが上記設例 2 の ( A ) である。この処理方法によれば、その他の包括利益にあたるその他の有価証券評価差額金は損益計算書に計上されず、株主資本等変動計算書に計上されることになる。そして、貸借対照表では、前期末有価証券評価差額金残高に今年度のフロー額 40 を加えた残高が開示される。これは、クリーン・サープラスの観点から考察した場合、利益剰余金の前期末残高と当期末残高の差額にその他の包括利益部分であるその他の有価証券評価差額金が含まれる一方、その内訳要素として損益計算書にその項目は開示されず、利益剰余金の差額が収益・費用として説明されるクリーン・サープラスを満たさないといえる。

一方、その他の包括利益を損益勘定で処理した場合、株主資本等変動計算書の変動分はすべて包括利益計算書 ( 現行の損益計算書 ) に開示され、伝統的に考えられてきたクリーン・サープラスを満たす会計処理であるといえる。そして、設例 2 のようにその他の包括利益の会計処理だけに注目した場合、既述した遡及適用のように期首利益剰余金の時点が曖昧になることはない。

## ．遡及処理を巡る最近の議論

### ( 1 ) 議論の概要

遡及適用の会計処理については既述しているが、最近、遡及適用の処理と併せて財務諸表の組替えと修正再表示についても会計処理方法が検討されている。検

## 包括利益とクリーン・サープラス

討状況の整理によれば、財務諸表の組替えは「新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように表示を変更すること<sup>16)</sup>」を意味する。また、修正再表示は「過去の財務諸表における、誤謬の訂正を反映するための修正を行うこと<sup>17)</sup>」を意味する。そして、検討状況の整理では、これらを総称して「遡及処理」という用語を使用している<sup>18)</sup>。

遡及処理を巡っては、最近国際的にも議論が盛んに行われている。特に、会計方針の変更、会計上の見積りの変更、過去の誤謬の取り扱いといった処理を巡って検討がなされている。遡及処理が議論される背景には国際的に会計処理方法を統一しながら、財務諸表の目的適合性、信頼性、比較可能性を高めることが意図されているといえる。特に、比較可能性については、国際的に処理方法が統一されることによって企業間の比較可能性が高まることと、過年度にわたり遡及して修正することで企業内での期間の比較可能性が高まることが考えられる。

SFAS154とIAS 8と検討状況の整理に注目すると、会計方針の変更といった会計処理を行う上での前提条件の変更については、国際的に遡及適用の処理が採用されている。これは、前提条件の変更が一期間のみならず、過年度にわたって影響を及ぼすと考えることから適用される処理方法である。一方、会計上の見積りの変更は、新しい情報により当期以降に影響を及ぼすと考えられ、誤謬の修正は、誤謬の発見された時点の財務諸表に反映すべき考え方が取り入れられるため、過年度にわたって修正されることはない。

日本の現行実務に注目すると、会計上の見積りの変更については国際的な動向と変わらないものの、会計方針の変更については影響額の開示、誤謬の修正は当期の損益で行うなど、国際的な遡及処理に関する処理方法と日本における処理方法には差異が見られる。しかし、検討状況の整理で国際的に遜色のない会計処理方法が示されていることから明らかに、今後こうした差異が解消されることが予想できる。

### (2) 各国の遡及適用に関する処理

ここで、クリーン・サープラスの議論に関連すると考えられる遡及処理の会計

---

16) 企業会計基準委員会[2008] para.4(11)。

17) 企業会計基準委員会[2008] para.4(12)。

18) なお、これらの用語についてはSFAS154やIAS 8における用語の定義とほぼ同じといえる。本稿では、検討状況の整理で示された用語を基本的に用い、必要に応じてSFAS154やIAS 8で示されている用語を用いる。

処理について確認する。本稿では、「クリーン・サープラスを前提とし、多期間にわたって繋がりのある損益計算書が必要か」といった問題を取り上げている。したがって、過年度にわたって修正を行う遡及適用の会計処理が具体的にどのような考えのもとで処理されているのかを確認する必要がある。そこで、各国における会計方針の変更による遡及適用の処理について概観する。具体的には、SFAS154とIAS 8における会計方針の変更に関する遡及適用の処理を確認する。また、日本においては現在、該当する会計基準は存在しないが、会計方針の変更に係る現在の会計処理と検討状況の整理における遡及適用の処理に対する姿勢を示す。

#### SFAS154

SFAS154 では、会計方針の変更が行われる場合、首尾一貫した会計方針の利用が財務諸表利用者に役立つと考え、「( a )新たに問題となった会計基準によって求められる変更や( b )企業が、好ましい代替的な会計方針の基礎を許容でき、使用する判断ができるとき<sup>19)</sup>」に会計方針の変更をし、可能な限り過去にわたり遡及適用する必要性を示している。また、「開示される過去の期間の新しい会計方針の変更による累積的影響額は、開示される最初の期間の最初の資産と負債の額に反映させ<sup>20)</sup>」、「相殺勘定はその期間の期首の利益剰余金に反映させるべきである(もしくは、財務状況を示す計算書のその他の適切な持分や純資産の要素)<sup>21)</sup>」と処理方法についても述べている。

この処理方法は、SFAS154 が公表される以前の会計原則審議会意見書第 20 号『会計上の変更』(以下、APBO20 という。)と異なる点がある。APBO20 では、「比較財務諸表における会計原則の継続的適用<sup>22)</sup>」を重要な要素とし、「新しい会計原則への変更による累積的影響額(遡及計算に基づくもの)を、当該変更の行われた年度の純損益計算に含める方法で認識しなければならない<sup>23)</sup>」と規定し損益処理を支持している。しかし、SFAS154 では「会計方針の変更による累積的影響額の代替処理は変更が生じた期間に関連しない<sup>24)</sup>」として損益処理に反対している。

---

19 )FASB[ 2005 ], para.5.

20 )FASB[ 2005 ], para.7-a.

21 )FASB[ 2005 ], para.7-b.

22 )APB[ 1971 ], para.18. (日本公認会計士協会国際委員会訳[ 1978 ] para.18. )

23 )APB[ 1971 ], para.18. (日本公認会計士協会国際委員会訳[ 1978 ] para.18. )

24 )FASB[ 2005 ], para.B12.

## IAS 8

IAS 8では、適用している会計方針を変更しなければならない要因が存在する場合、SFAS154と同じように変更による影響額を遡及して適用<sup>25)</sup>しなければならない規定がある。実務上、特定の期間の影響を測定することが不可能な場合を除き、「企業は表示されている最も古い年度の資本項目のうち影響を受ける期首残高及び各過年度に開示されているその他の比較可能額を、新しい会計方針がすでに適用されていたかのように調整しなければならない<sup>26)</sup>」。また、新しい会計方針を遡及して適用する場合は、可能な期間まで遡って会計方針を適用することを求めている。そして、遡及適用によって生じた修正は通常、「利益剰余金に対して行われる<sup>27)</sup>」。ただし、基準や解釈指針への準拠のため、修正が資本項目の他の構成要素で行われる場合もある。

以上のように、IAS 8はSFAS154と同じように、遡及適用による修正金額を利益剰余金で行うことを要求しているが、改訂前のIAS 8では、選択肢として会計方針の変更の遡及適用から生じる修正額を「当期の損益に計上する<sup>28)</sup>」処理が認められていた。しかし、IAS 8では、「利益剰余金の貸方若しくは借方計上される金額のある期の損益に計上することは、表示の対象となる各期間の損益で当該の期間に発生した取引やその他の事象の効果を忠実に表わすことより重要ではない<sup>29)</sup>」ことを理由に損益処理は認めないこととしている。

### 日本における会計方針の変更に係る会計処理

日本では、遡及適用を規定する会計基準は検討中であり、現在、財務諸表等規則において会計方針の変更に係る影響額の開示を求めている。また、開示すべき影響額は「前期と同様の会計方針を当期においても適用した場合の営業損益等に関する差額」であるため、遡及適用した場合の開示と著しく異なるといえる。しかし、日本でも遡及適用を行うことについての検討が現在行われている。論点整理によれば、会計方針の変更を行った場合に、過年度財務諸表に遡及適用をする効果として「財務諸表全般についての比較可能性が高まる<sup>30)</sup>」こと、「比較の

---

25) IAS 8の日本語訳では遡及適用を遡及的適用と表現している。

26) IASB[ 2006 ], para.22. 企業会計基準委員会[ 2007 ] p.876。

27) IASB[ 2006 ], para.26. 企業会計基準委員会[ 2007 ] p.877。

28) IASB[ 2006 ], BC 4. 企業会計基準委員会[ 2007 ] p.885。

29) IASB[ 2006 ], BC 11. 企業会計基準委員会[ 2007 ] p.886。

30) 企業会計基準委員会[ 2007 ] para.37。

ベースが旧基準から新基準ベースへと変わることにより、情報の有用性がより高まる<sup>31)</sup>」ことを挙げている。そして、検討状況の整理では「期首の利益剰余金に含めて会計処理<sup>32)</sup>」することが示されている。

以上、会計方針の変更に係る遡及適用について各国の会計基準を概観した。日本の会計基準は現在のところ遡及適用の処理を適用していないが、今後、導入する可能性があることを示した。一方、既に遡及適用の処理を適用している SFAS 154 と IAS 8 では、遡及適用による影響額を損益計上すべきか、利益剰余金計上すべきかを検討した結果、利益剰余金による処理を適用している。

## ．結論

本稿では、包括利益がクリーン・サープラスを前提とした利益概念であるべきかについて考察するため、伝統的なクリーン・サープラスに関する議論、包括利益概念の出現によるクリーン・サープラスの位置づけについて設例を用いながら述べた。伝統的な議論では、主に遡及適用の会計処理方法によってクリーン・サープラスを妨げる要因となることが問題視されていた。そして後に公表された APBO20 で遡及適用による影響額が損益処理されるようになり、クリーン・サープラスは維持されることで収束しつつあった。

しかし、1980年にFASBの概念フレームワークで包括利益の定義が行われるようになると、伝統的な議論とは別の意味でクリーン・サープラスが維持されなくなった。こうした状況に対して、会計実務は、クリーン・サープラスを妨げるその他の包括利益を損益処理しようとする傾向にある。つまり、その他の包括利益は未実現損益としての性質をもつが、市場の変動などに影響を受けたフロー情報であり、利益の要素として認めつつあるともいえる。

一方で、遡及適用は現在、利益剰余金に含める会計処理が支持されるが、以前に支持されていた遡及適用を損益処理する会計処理についてはこれを支持しないことが妥当であると考えられる。なぜなら、財務報告の意義は、将来の意思決定に役立つ数値を示すことであり、利益数値は過去の投資の成果を示すものでなければならないためである。遡及適用は前年度の財務諸表の数値を修正するという意味においては財務諸表の期間比較を可能にし、将来の意思決定に役立つかもし

---

31) 企業会計基準委員会[ 2007 ], para.37.

32) 企業会計基準委員会[ 2008 ], para.36.

## 包括利益とクリーン・サープラス

れない。しかし、会計方針等の変更に起因した修正額である遡及適用は投資の成果ではなく、当期の業績でもない。したがって、遡及適用による影響額は、損益としての性質をもたないものであるといえる。

こうした考えについては、近年の遡及適用の処理を利益剰余金で行う動向にも合致する。つまり、今一度クリーン・サープラスの一般的な理解に立ち戻ると、現代におけるクリーン・サープラスは「損益項目が修正後期首利益剰余金と期末利益剰余金の差額の発生原因を示す」といえる。同時に、近年の遡及適用の会計処理は、利益剰余金に計上することによって包括利益計算書( 損益計算書 )の一連の流れとしての情報の有用性を低く捉えているといえよう。つまり、その期に発生した業績、投資の成果を重視しているといえる。

以上から、本稿では、クリーン・サープラスの期首利益剰余金を修正後のものに限定して捉えた場合、包括利益が、クリーン・サープラスを前提とした利益であると考えられることを示した。しかし、クリーン・サープラスは厳密な定義が存在するわけではないため、捉え方によっては遡及適用も含め、すべての項目が包括利益に含まれてしまう可能性もある。こうした考え方は、現在、利益概念として最も広義の包括利益の概念が無限に広がってしまうことにも繋がりがかねない。したがって、包括利益がクリーン・サープラスの前提を備える必要はないが、包括利益の利益概念としての性質をさらに検討する必要がある。

( 筆者は関西学院大学大学院博士課程後期課程 )

< 参考文献 >

- (1) Accounting Principles Board [ 1971 ], APB Opinion No.20, " Accounting Changes, "1971 . 日本公認会計士協会委員会訳[ 1978 ], 「 APB 意見書第 29 号 会計上の変更 』 AICPA 会計原則審議会意見書 』(財)大蔵財務協会、1978年。
- (2) Accounting Principles Board[ 1966 ], APB Opinion No.9, " Reporting the Results of Operations, " 1971 . 日本公認会計士協会委員会訳[ 1978 ], 「 APB 意見書第 9 号 経営成績の報告 』 AICPA 会計原則審議会意見書 』(財)大蔵財務協会、1978年。
- (3) Financial Accounting Standards Board[ 1997 ], Statement of Financial Accounting Standards No.130, " Reporting Comprehensive Income, "1997.
- (4) Financial Accounting Standards Board [ 2005 ], Statement of Financial Accounting Standards No.154, " Accounting Changes and Error Corrections - a replacement of APB Opinion No.20 and FASB Statement No.3, "2005.
- (5) International Accounting Standards Board [ 2003 ], " Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, "2003. 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構訳監修[ 2007 ]「 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬 』『 国際会計基準書 』レクシスネクシス・ジャパン、2007年。
- (6) International Accounting Standards Board[ 2006 ], " Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS1 Presentation of Financial Statements, A Revised Presentation, "2006 . 企業会計基準委員会訳[ 2006 ]『 国際会計基準書( IAS ) 第 1 号『 財務諸表の表示 』改訂に関する公開草案 - 改訂された表示 』。
- (7) International Accounting Standards Board[ 2007 ], " A Revised IAS1 Presentation of Financial Statements, "2007.
- (8) May, G. O. [ 1937 ], " Eating Peas with Your Knife, " *Journal of Accountancy*, Vol.65 ( January 1937 ), pp.15-22.
- (9) Richard, P. B. and K. V. Peasnel[ 1996 ], *Clean Surplus: A Link Between Accounting and Finance*, Garland Publishing, 1996.
- (10) Sanders, T. H., H. R. Hatfield and U. Moor[ 1938 ] *A Statement of Accounting Principles*, New York: American Institute of Accountants, 1938 . 山本繁・勝山進・小関勇共訳[ 1979 ]『 SHM 会計原則 』同文館出版、1979年。

## 包括利益とクリーン・サープラス

- (11) 企業会計基準委員会[ 2006 ] 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」  
2006年12月。
- (12) 企業会計基準委員会[ 2007 ] 「遡及処理に関する論点の整理」2007年7月。
- (13) 企業会計基準委員会[ 2008 ] 「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討  
状況の整理」2008年6月。
- (14) 佐藤信彦編著[ 2003 ] 『業績報告と包括利益』白桃書房、2003年。
- (15) 包括利益研究委員会編[ 1998 ] 『包括利益をめぐる論点』(財)企業財務制度研  
究会、1998年。
- (16) 松原沙織稿[ 2007 ] 「米国における包括利益概念の含意 - 過年度損益修正  
項目の取扱いを中心として」『企業会計』第59巻第10号( 2007年10月 )  
pp.127-135。