

## &lt; 論 説 &gt;

## 情報開示、利益計算、包括利益（Ⅰ）

## －貸借対照表の現代的変容－

石川 純治

## 目 次

はじめに－本稿の目的

## Ⅰ 貸借対照表の現代的変容－収支計算型B/Sと実態開示型B/S

- 1 情報「開示」と利益「計算」－財務報告と会計計算
- 2 収支計算型B/Sと実態開示型B/S
- 3 連携の2つの型－動的連携と静的連携
- 4 一元的利益計算会計と多元的情報開示会計

補遺Ⅰ：2層連携の形とOCI－日本版概念フレームワークの計算構造

(以上、本号)

## Ⅱ 「その他の包括利益」の出所と性格－現代会計の特性

(以下、次号予定)

- 5 かつての問題意識と現代－今日の文脈での検証
- 6 原形としての「その他有価証券」－時価開示とOCI、矛盾の原形
- 7 退職給付会計－債務実態のオンバランス化とOCI
- 8 繰延ヘッジ会計－ヘッジ効果とOCI
- 9 別の類似のケース－政策と評価差額
- 10 「日本版」IFRSとOCI－その他有価証券と退職給付会計

補遺Ⅱ：資本取引・損益取引区別の曖昧性－実態・リスク開示と「取引」概念の変容

## Ⅲ 「その他の包括利益」の諸相－OCIの相対化

- 11 日本版概念フレームワークおよび経済的所得概念とOCI－概念的見地
- 12 総認識利得損失計算書とOCI－イギリスASBの考え方
- 13 ハイブリッド・アカウンティングとOCI－二重性と矛盾の検証

補遺Ⅲ：所有／主体の二重性と会計－2つの会計の基礎とあり方

## はじめに－本稿の目的

筆者は会計理論学会の統一論題報告で、過去以下のような報告を行った（タイトルは学会年報の表題）<sup>(1)</sup>。

① 第12回大会（1997年、東京経済大学）「時

価会計の基本問題－金融経済の会計学－」

② 第16回大会（2001年、駒澤大学）「時価会計と資本利益計算の変容－開示と計算の側面から－」

③ 第20回大会（2005年、明治大学）「日

<sup>(1)</sup> 詳しくは拙稿「企業会計の変容をどう見る」『会計理論学会年報No.24』（2010年）、特に第24回大会報告を過去報告とのつながりで総体的に図示した図1「変容の総体的視点」（28頁）を参照されたい。なお、余談になるが、過去4回の学会報告が4年ごとに行われていることから、「4年周期説」とも言われている。となると、今年開催の第28回大会（2013年、東京経済大学）がまた丁度4年目にあたる。本稿（Ⅰ～Ⅳの4部構成）はその「周期説」にお応えすべく準備していた草稿に基づいている。

本版概念フレームワークの意義と論点—  
その立脚点の基礎論的検討—

- ④ 第24回大会(2009年、拓殖大学)「企業会計の変容をどう見る—今日の変容の視点—」

各報告テーマはそれぞれ別個ではなく、いずれにも「現代会計の今日的特性と問題性を明らかにする」という一貫したテーマが存在している。

特に第24回大会報告(2009年)では、それまでの報告(第12回、16回、20回大会)での諸論点を総合した形で、現代会計の変容を経済・会計・法の総体的視点から、「金融・開示・取引法」優位の会計—経済：①金融>実物、会計：②開示>計算、法：③取引法>組織法—として捉えることで、その現代的特性と問題性を明らかにした。

本稿の目的は、第24回大会で明らかにした現代会計の1つの特性(今日的あり方)、すなわち経済的・財務的実態や財務リスクの適正開示(情報開示会計)の伝統的な資本・利益計算に対する相対的な優位性と規定性(②開示>計算)が、具体的な会計基準のなかにどのような形で現れているかを検証することにある。

そして、その焦点は現代会計の特性を象徴する「その他の包括利益」(other comprehensive income: OCI)に当てられる。とりわけ、その出所がどこにあるか、すなわちそれが先にみた現代的特性に起因することを明らかにする(※補注1)。そのことで、現代会計においてなぜ現実にそのような会計処理(会計認識・測定)のあり方をとっているかが明らかになる。

※補注1: OCIは何処から来るか

—その出所と性格

この問題意識は、今から振り返ってみると、かなり以前からのものであることに気づく。例えば拙著『時価会計の基本問題』(37頁)でのB/S問題とP/L問

題の“ジレンマ”や“矛盾の顕在化”といった指摘がそれである<sup>(2)</sup>。

今日ではさらに多くのOCI項目が登場してきているわけ(あとの補遺I図表7参照)、それらに共通するものが何であるかを抽出することで、OCIの出所と性格を明らかにすることができるわけである。あとの補遺Iの3)も参照。

## I 貸借対照表の現代的変容—収支計算型B/Sと実態開示型B/S

本号のIでは、情報開示(財務実態・リスクの適正開示)の優位性(開示>計算)に根ざした貸借対照表の現代的変容の形を示す。次号のIIでの議論の前提となるものである。

### 1 情報「開示」と利益「計算」—財務報告と会計計算

もう10年以上も前になるが、筆者は財務実態や財務リスクの情報開示指向を強める現代会計と伝統的な(収支を基礎にした)資本・利益計算との関係を、財務諸表全体としてどう再構成しうるか(再構成可能性)、という形で問うた<sup>(3)</sup>。

「(中略)今日の時価会計の導入がはじめから利益計算の問題として登場してきたのではなく、むしろ、特に金融・財務活動の高度化ないし多様化に伴う実態・リスク開示要求(実態・リスクが見えない)からきていることを指摘すればよい。その意味で、まず貸借対照表の情報提供機能(その典型はオフバランス項目のオンバランス化)が重視され、それに損益計算の情報提供のあり方(例えば「包括利益計算書」)が伴うというかたちで展開されたと理解してよいだろう。」(『時価会計の基本問題』268頁)

10年以上も前の論考だが、今日から振り返ってみても、こうした見方は基本的に変わっていない。後述するように(次号のII)、そのことは例えば近時の改定退職給付会計基準にも端的

<sup>(2)</sup> 他にも同書61-62頁、85-87頁、142頁、282頁(索引項目の「その他の包括利益」のページを参照)。

<sup>(3)</sup> 拙稿「金融商品の時価評価と財務諸表論—その位置と再構成可能性—」『産業経理』第59巻第2号、1999年7月(拙著『時価会計の基本問題』中央経済社、2000年、第10章所収)。

図表1 収支計算型B/Sと実態開示型B/S

収支計算型B/S…収支的期間損益計算を基礎におく貸借対照表 →計算構造が特定化する（クローズ・システム） 実態開示型B/S…貸借対照表の情報提供機能を重視 →計算構造が特定化しない（オープン・システム）	『時価会計の基本問題』269頁図表10.4より
--	-------------------------

に現れている（数理計算上の差異のオンバランス化に伴うOCI）。

本稿（特にIとIIおよびIII）では、情報開示指向をいっそう層強める現代会計にあって、情報の「開示」（財務報告、disclosure）と利益の「計算」（会計計算、accounting）との矛盾が、ほかならぬ「その他の包括利益」（OCI）のなかに現れているという点を明らかにする。

## 2 収支計算型B/Sと実態開示型B/S

まず、その議論に先立ち、貸借対照表の現代の変容の形を、特に3つの視点から示すことにする。

第1は、現代会計における貸借対照表の今日の形（そのあり方や性格）を従来のそれと対比して示すことである。すなわち、同書では「現行の収支的損益計算に規定された貸借対照表（収支計算的貸借対照表）から、…（中略）投資家のための情報提供を重視する貸借対照表（実態開示的貸借対照表）へと重点がシフトし、それに伴う会計問題として現象化しているのが今日の時価評価問題にほかならないとみることができる」（268頁、傍点は引用者）と記し、従来の収支計算型のB/Sが収支的損益計算との関係において閉じた計算構造（クローズ）になるのに対し、今日の実態開示型のB/S（よりリアリティあるB/S）では、実態開示指向ゆえに従来とは異なってP/Lとの計算構造が特定化しない（オープン）、という点を示した（図表1）<sup>(4)</sup>。

ここで特に2点だけ指摘しておく、1つは

伝統的な収支計算型のB/Sが収支的損益計算に規定されているという点であり、これに対し今日の実態開示型ではその収支の制約を受けない形になるという点である（※補注2）。この点は、次の連携の2つの型という視点につながる。

※補注2：現金収支＝測定のアンカーという安定装置  
 伝統的な利益計算が収支の規定（制約）を受けるという点は強調されるべきである。この点で、辻山栄子「現代会計のアポリア」『早稲田商学』第434号2013年1月）では対立する2つのパラダイム（基本思考）の対立軸が示されているが（同稿図表1）、筆者が目じりたいのは伝統的なパラダイムにおける測定のアンカー（anchor）＝現金収支とされている点である。

重要なのはanchorの意味合いである。筆者はそれを（錨のように）固定、安定させるものとして、現代の会計をこの点からみると、伝統的な安定装置という枠組みから遠く離れているように見えるからである。収支ベースの期間損益計算（収益費用）から貸借対照表（資産負債）が出てくるという関係（連結環の計算枠組み）とは逆に、むしろ実態開示型の貸借対照表が損益計算を規定しているという点でも、そこにいかなるアンカー（安定装置）があるのかが問われる。

なお、現代会計のパラダイムにおいては、測定のアンカー＝公正価値とされているので（同稿図表1）、ここでのanchorは測定「支え」、「よりどころ」、「基礎」という意味合いに読める。しかし、伝統的なパラダイムではより積極的に「固定させるもの」、「安定させるもの」とすると、2つのパラダイムの性格の相違が一層浮き彫りになるように思える。この点で、このアンカー＝安定装置という見方は、例えば売買目的有価証券の時価評価損益が伝統的なパラダイムの枠内かどうかの論点にとって重要な鍵になる（次号）。

<sup>(4)</sup> ちなみに、井尻雄士『会計測定の基礎』（東洋経済新報社、1968年）では伝統的な原価主義会計の計算構造が公理論的構造というまさに閉じた構造として説明された。しかし、現代の会計はその公理的構造の書き換えが通用しない世界（構造的な変化）といえる。公理的構造については、30年前になるが、拙稿「構造としての会計科学」『福岡大学商学論叢』第27巻第4号、1983年）参照。

もう1つは計算構造との関わりである。すなわち、従来の収支計算型ではP/LとB/Sとの関係が収支をベースにしたフローとストックの計算構造論（収支ベース→P/L→B/S）として理論的に説明されるのに対し、今日の実態開示型では情報開示の優位性のもと計算構造の議論がその背後に押しやられ欠落しがちとなる。情報開示の優位性と計算構造の希薄性とは表と裏の関係にほかならない（※補注3）。

※補注3：動態論と現代会計—古典と現代

収支計算型の典型はB/S動態論である。これに関連して、拙著『変貌する現代会計』（日本評論社、2008年）コラム1「動態論の系譜—近代会計の核心と現代会計」（8頁）では、「重要な点は、費用動態論も現金動態論も、その中核に収支計算があるということです。シュマーレンバッハ→ワルプやコジオール（収支的貸借対照表）の展開も、その中核をおさえておくことが大切になります。そして、今日的により重要なことは、それをふまえてうえで、現代の会計の特徴がどこにあるかを理論的に明らかにすることです」と記している。

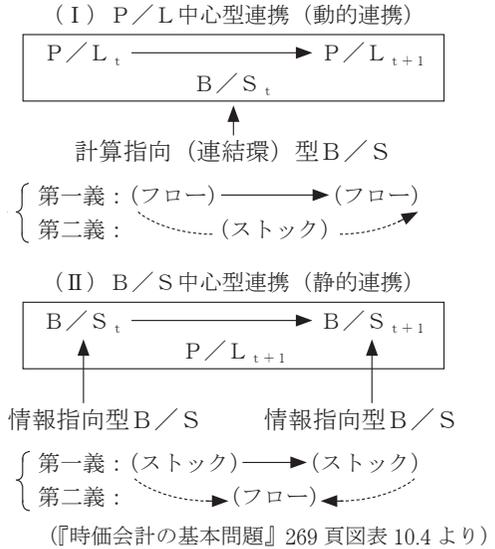
ここに古典の眼を通して現代を見る（古典と現代）、という視点の重要性がある<sup>(5)</sup>。

**3 連携の2つの型—動的連携と静的連携**

第2は、連携の型の相違である。すなわち、損益計算との連携（articulation）を前提にするとき、実態開示を指向するB/Sでの連携の形は、伝統的な収支計算型のB/Sとは自ずと異なったものになる。

図表2は、その相違をP/L中心型連携（動的連携）とB/S中心型連携（静的連携）との対比として示したものである。次期以降のP/Lへの橋渡しの役割をもつ計算指向型（連結環型）B/Sに対する、バランスシート自体の財務実態や財務リスクを開示する情報指向型B/Sである。後者が逆連携の形になっている点に注意されたい（あとの補遺I参照）。この連携

**図表2 連携の型とB/Sの型**



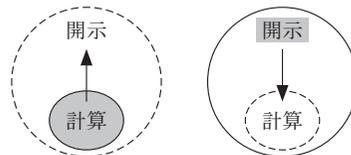
の相違が、後述するように（次号のII）、実は本稿の論点、すなわち「その他の包括利益」の出所と密接に関わる。

P/L中心型連携では収支を基礎におく適正な期間損益計算（投下資金の回収余剰計算）が第一義的であるのに対し、B/S中心型連携ではむしろ財務実態や財務リスクの情報開示指向が、本来それが利益計算に直結する性格でないにもかかわらず、その優位性のもと利益計算のなかに侵入してくる（開示から計算への規定：図表3）<sup>(6)</sup>。

**図表3 計算と開示**

—開示>計算というあり方—

① 計算>開示 ⇒ ② 開示>計算



（『複式簿記のサイエンス』268頁図表15.4より）

<sup>(5)</sup> この点は、連載「現代会計の見方・考え方」第1回「衣装哲学と会計の本質」（『週刊経営財務』2013年1月28日号）でも触れている。

<sup>(6)</sup> この開示と計算の関係は、前掲拙著『変貌する現代会計』第7章（123-126頁）において、例えば「情報開示が利益を生むか」という素朴な問いかけでもって論じている。また、拙稿『「計算のフレームワーク」と「情報のフレームワーク」』（『週刊経営財務』2012年12月3日号）では2つのフレームワークの対比を介して現代会計の特性を議論したが、その視点からすれば、「情報のフレームワーク」の「計算のフレームワーク」への侵入といえる。

図表4 実態開示と利益計算—B/SとP/Lの矛盾の形—

- ①情報開示（財務実態のB/S適正開示） > ②（収支をアンカーとする）期間損益計算\* … (1)
- ①と②の矛盾・ギャップ=①情報開示－②期間損益計算 … (2)

\*投下資金の回収余剰計算の枠組み

図表5 一元的利益計算会計と多元的情報開示会計

一元的利益計算会計	多元的情報開示会計
①資産・負債の測定＝収支を基礎にする（アンカー）	①財務実態・リスクの適正開示に資する属性
②収支的一元計算型（取引ベースの記録計算指向）	②多元的・直接的（再）測定型（情報開示指向）
③（名目）資本維持型	③（実態・リスク）開示型
④利害調整型（ステークホルダー型）	④投資家本位型（投資判断情報）
⑤連結環型B/S（ストック）	⑤実態開示型B/S（ストック）
←適正な期間損益計算（フロー）	→「包括利益」計算（フロー）
⑥P/L中心型連携（動的連携）	⑥B/S中心型連携（静的連携）

（『時価会計の基本問題』270頁図表10.5より）

そして、そのことが、わかりやすく不等式の形で示すと、①実態・リスクの情報開示（財務実態・リスクの適正開示） > ②（収支をアンカーとする）期間損益計算… (1) という点に結びつき（左辺の右辺に対する優位性・規定性）、この両者のギャップ（左辺①－右辺②）、すなわち①情報開示－②期間損益計算… (2)が、後述するように、現代会計の特性の象徴ともいえる「その他の包括利益」の見方（出所）の議論と関わる。端的に、(1) → (2) → OCI である（図表4参照）。そして、その逆向きのOCI → (2) → (1) がOCIの出所（何処から来るか）の視点となる。

4 一元的利益計算会計と多元的情報開示会計

第3は、以上の2点とも関わるより全体的な会計観、すなわち何を指向する会計かの相違である。その相違を伝統的な（一元的）「利益計算」指向の会計と今日の（多元的）「情報開示」指向の会計として対比すれば、図表5のように示される。

問題は、これまで前者のもとで展開されてきた財務諸表全体（financial statements）の体系は、今日その傾向を一層強める後者の情報開示指向の会計（financial reporting）といかなる関係に

おいて再構成されうるか、という点である。冒頭で、すでに10数年前になるが、その再構成可能性を問うたゆえんであり、図表1から図表5に示されるように、その可能性がきわめて困難であること、そしてそのことがほかならぬ現代会計の今日的特性と問題性を浮き彫りにしているといえる（※補注4）。

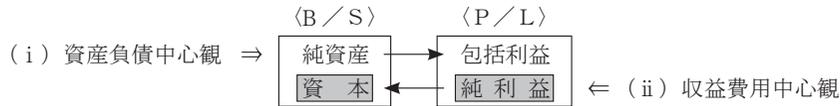
※補注4：統合財務報告という変容の形

貸借対照表の現代的変容としての多元的情報開示の方向は、現代の財務報告のあり方（統合財務報告）に現れてきている。古庄修『統合財務報告制度の形成』（中央経済社、2012年）では、財務報告の「範囲の画定問題」と「構成要素の区分問題」の2つの問題が論じられている。筆者の問題意識は、財務報告の内包と外延の問題、とりわけ内包（計算）を中心に据えた外延（情報）の問題である（外延の優位性）。

ちなみに、統合報告への先駆けになったのが、投資管理・調査協会（AIMR）のモノグラフ「1990年代とその後の財務報告」（1993年）、そしてジェンキンズ・レポート（1994年）である。辻山栄子「包括的ビジネス報告モデルの批判的検討」（『早稲田商学』第431号、2012年3月）246頁参照。ジェンキンズ・レポートについては、井尻雄士「アメリカ会計の変遷と展望」（『会計』153巻1号（1998年）での「会計の顧客化」という視点が重要であるが、筆者は「そこでの『顧客化』がジェンキンズ・レポートに代表される今日の情報開示志向を象徴している」と記している<sup>(7)</sup>。

(7) 拙稿「時価会計と資本利益計算の変容（上）」（『経営研究』第53巻第2号、2002年）48頁。これに

図表6 2層の計算構造—2層連携の形—



〔変貌する現代会計〕144頁図表8-14より〕

以上、本号のIでは情報開示指向を強める貸借対照表の現代的変容の形をみたが、次号のIIではIの議論を受けて、先に触れた「その他の包括利益」の見方（性格と出所）の議論、すなわちそこに情報開示（財務実態・リスクの適正開示）と伝統的な（収支計算型）利益計算との矛盾の形が現れていることを示す。

### 補遺I：2層連携の形とOCI<sup>(8)</sup>

#### —日本版概念フレームワークの計算構造

#### 1) 2層の計算構造—2層連携の形

今日的な資産負債中心観と伝統的な収益費用中心観とを企業会計全体の中でどう位置づけ、どう再構成するか、これが今日の1つの理論的課題といえる。その点で、日本版概念フレームワークで示された計算構造は1つの“苦心作”ともいえる。まさに、「この両者をどのように、概念フレームワークの構造の中で整合的に結合させていくのか、ということに大変苦労したというのが本音です」<sup>(9)</sup>（傍点は引用者）というように、その苦心のところを探れば概念フレームワークの本音も見えてくる。

図示すれば、図表6のとおりである。(i)「外枠」（資産負債中心観）と(ii)「内容」（収益費用中心観）という建てわけで、両者の“融合の仕掛け”——2層の形、連携の2重性——がなされている<sup>(10)</sup>。

純資産の増加額である包括利益ではなく、資

本を増加させる純利益を重視する基本スタンスは、フロー（配分計算）とストック（価値評価）の関係の捉え方において、その基本をフロー配分におく点にある。しかし、そのフロー配分の基本枠組みだけを貫くと、今日の資産負債中心観に基づく概念枠組みと対立し、また全体の現実的説明がつかない。この国際的潮流とも融合し、しかも純利益重視の基本スタンスを貫くにはどうするか、その苦心の構図が2つの中心観が併存する2層構造（「資本—純利益」c「純資産—包括利益」）であるといえる。

ただ、ここで注意すべきは、資産負債中心観が純然たる利益計算の別のアプローチといった単純なものではないという点である。これまでにもみたように、そこには財務実態・リスクの適正開示という側面が強く作用している。したがって、後述するように、OCIも2つの異なる利益観の矛盾とその対処といった単純な形で現われるわけではない（※補注5）。

※補注5：OCIの相対化—イギリスASBの考え方も純然たる利益計算という場での2つの利益観の相違・対立であるなら、その矛盾はまた違った形、例えばリサイクリングという媒介のない形をとることになるだろう。リサイクリングしない利益計算のあり方との対比で、OCI/リサイクリングの枠組みを相対化するわけである（イギリスの「総認識利得損失計算書」の考え方—次号のIII参照）<sup>(11)</sup>。

関連して前掲拙著『時価会計の基本問題』256頁注(25)での「情報セットアプローチ」という会計目的観を参照。

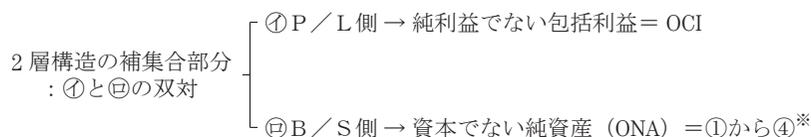
<sup>(8)</sup> 本補遺Iは前掲拙著『変貌する現代会計』第8章(143-146頁)に基づいている。

<sup>(9)</sup> 辻山栄子「インタビュー 討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」『週刊 経営財務』2004年12月13日号)39頁。

<sup>(10)</sup> 「外枠」と「内容」という点は、前掲辻山稿参照。

<sup>(11)</sup> 前掲拙著『時価会計の基本問題』第9章補論9.2(244-251頁)。拙著『変わる会計、変わる日本経済』16「金融商品会計の見直しをどう見る—何が本当の利益か」参照。

図表7 2層構造とOCI—双対の「補集合」問題—



※①評価差額等（その他有価証券、繰延ヘッジ損益など）、  
②為替換算調整勘定（連結）、③新株予約権、④少数株主持分（連結）など

## 2) 2層構造とOCI—双対の「補集合」問題

そして、もう1つ注意したい点は、図表6の外枠の「純資産の変動→包括利益」の矢印（逆連携）と、その中の「純利益→資本の変動」の矢印の向きの相違（外と内の矢印の逆転）である。そして、そこから出てくるP/LとB/Sの各四角枠での補集合部分、すなわち①P/Lでの純利益でない包括利益（包括利益を全体集合）と②B/Sでの資本でない純資産（純資産を全体集合）が重要な論点になる。それを、ここではB/SとP/Lの双対の「補集合」問題（異種の併存と区分の問題）とよんでおく。

まさに①の純利益でない包括利益こそOCIであり、それが互いに逆向きの2層（2重）の連携構造から出てきていることがわかる。また、②の資本でない純資産（その他の純資産=ONA）という点は、貸借対照表貸方の区分の変更、すなわちこれまでの「資本の部」にかえて、「純資産の部」という新たな区分表示として現れている（以上、図表7および※補注6参照）。

※補注6：B/Sの貸方区分問題（ONA）とP/Lの区分問題（OCI）

ONAは従来の負債か資本か（境界問題）というB/Sの貸方区分問題（例えば、新株予約権、繰延ヘッジ損益など）が関わっているといえ、OCIはP/Lでの純利益と（リサイクリングを媒介にした）OCIの区分問題といえる。

現代会計の特性は、こうしたストック側とフロー側の互いに関連する区分問題として現れているといえる。

こうして、日本版概念フレームワークの2層の計算構造のなかにOCIの出所が見えている。まさに、「なぜ現実このような計算構造

をとっているかは、会計のあり方とかその制度的性格といった点から見なければなかなか見えてこないのである」（前掲拙稿「日本版概念フレームワークの立脚点」101頁）と述べたゆえんである（例えば、株主資本等の変動に関する※補注7参照）。

※補注7：株主資本等変動計算の財務諸表化

—企業会計（OCI項目）と会社法（剰余金配当）の変容の視点

株主資本等変動計算書が財務諸表の1つになったことは、現代会計の特性の1つのあらわれ（形）といえる。すなわち、1つは企業会計において時価評価差額などOCI項目が増大したことであり（企業会計の変容）、そのことでB/SとP/Lの相互関連が複雑化したことである（両者の連結環的位置としての財務表→従来の利益処分計算書との性格の相違）。もう1つは、会社法において剰余金の配当が随時可能になったこと、そのことで株主資本の変動要因の説明が必要になったことである（会社法の変容）。

こうして、株主資本等変動計算書の財務諸表化のなかに現代会計の特性、すなわち本稿のテーマに即していえば、端的にB/SとP/Lの矛盾とその対処という形を見ることができる。

## 3) OCI／リサイクリングと未確定／確定の含意—推移的性格

ここで、次号のⅡにつながる10年以上も前のもう1つの問題意識を記しておきたい。

すなわち、図表7の為替換算調整勘定について、「（中略）例えば、同じくその他の包括利益項目の1つであるFASB基準書第52号による『為替換算調整額』も、在外子会社の売却ないし清算のさい売却損益ないし清算損益に入るといって未実現損益である」（拙著『時価会計の基本問題』86頁）と記し<sup>(12)</sup>、①未実現（評

価差額) →② OCI →③リサイクリング (実現時に純利益へ)、というプロセス (推移的性格) そのものは、その他有価証券のケースと変わらない (同形性) ことを指摘している。

重要なことは、第1に①→②→③の推移的プロセスは共通していること、第2に③が何らかの意味で「確定」ないし「実現」に関わっていること、したがって①は③の個々のケースでの「確定」に対する「未確定」、「実現」に対する「未実現」が含意されることである (その”原型“はその他有価証券のケース—次号で論じる)。

したがって、本稿冒頭の補注1「OCIは何処から来るか」の問いかけは、OCI項目に共通する何らかの意味での「未確定/確定」を見出すこと、そしてその「未確定」(transitory, temporary) が何処に起因しているかを見つけることに等しいといえる (※補注8)。

詳しくは次号で議論するが、個々の (ピースミルな) 会計基準でのOCI/リサイクリングではなく、それらに相共通するものを抽出し、それをより全体的な概念枠組みにてらして再構成すべきではないか、ということである。ここにプロフェッションとは区別されるアカデミズムの役割がある (※補注9)。

まさに、冒頭の補注1で「今日ではさらに多くのOCI項目が登場してきているわけで (あとの補遺I図表7参照)、それらに共通するものが何であるかを抽出することで、OCIの出所を明らかにすることができるわけである」と記したゆえんである<sup>(13)</sup>。

#### ※補注8: OCIの適格基準

—橋渡し項目と測定 mismatches

この点で、この4月にロンドンで開催された第1回会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) で

の議論は1つの参考になる<sup>(14)</sup>。特に純利益とOCIの表示区分の判断基準 (3つの原則) およびOCI表示の適格基準、すなわち①橋渡し項目 (Bridging items) と②再測定 mismatches (Mismatched remeasurements) の2つが挙げられている点である。この2つは次号で議論するOCI/リサイクリングの性格と出所にも通じる点があるように思えるが (いずれも広義の「未確定」の範疇)<sup>(15)</sup>、より重要なのは純利益とOCIの区別の基準、リサイクル有無の根拠・条件などがより全体的・体系的な概念枠組みのなかでどう位置づけられ、どう説明されるかである。

#### ※補注9: プロフェッションとアカデミズムの混淆—アカデミズムの役割は

ASAFにおけるIASBの提案 (①橋渡し項目と②再測定 mismatches) は興味深い、他方でそれらどこまでより全体的な概念枠組みから出てくるのか必ずしも明らかでない。OCI項目が、時々アドホックな要請に伴って出てくるのも事実であり、それらが何か一貫したものから出てきているかどうか明らかではない。

ASAFでの論議もそうだが、現代会計の論議にはプロフェッションとアカデミズムの混淆、とりわけ前者の先行性、優位性が見られる。それだけに、アカデミズムのあり方や役割をどこに見出すか、両者の関係における極めて深刻な今日の状況があるなか、それが問われる。

この点で、筆者は理論の役割の1つを現実 (現行ルールなど) の相対化、つまり別の複数ルールの可能性、とりわけその存在可能性に関する概念やモデルの提供にあると考えている。そうした概念モデルが欠落した個々の会計基準のなかだけの議論ではプロフェッションに埋没する危険性があるからである。アカデミズムの役割ないし位置は、端的に言って、プロフェッションの相対化である。なお、この点はIV (次々号) での1つの課題である (理論と現実、プロフェッションとアカデミズム、会計的支配機構、メタの視点、など)。

(6月24日脱稿、次号につづく)

<sup>(12)</sup> ちなみに、在外子会社の売却ないし清算だけでなく、子会社株式の一部売却 (持分比率の減少) でもリサイクルされる。

<sup>(13)</sup> 2013年3月のIASB会議でのアジェンダ・ペーパーではIFRS第9号 (金融商品)、IAS第19号 (従業員給付)、さらに第21号、第38号、第39号などでの①橋渡し項目と②再測定 mismatchesの分析がなされている (①と②は補注8参照)。

<sup>(14)</sup> ASAFの目的などふくめて、資料はASBJのサイトから見るができる。

<sup>(15)</sup> 例えば①橋渡し項目では2つの異なる測定基礎があげられているが、この点は測定基礎に関わるB/S問題 (実態開示) とP/L問題 (利益計算) の矛盾という点に通じる。