

利益の2種類のリサイクリング*

岡田裕正

Abstract

The purpose of this paper is to clarify the difference of the income recycling (reclassification adjustment) between the IFRS and the J-GAAP. To accomplish this purpose, this paper summarizes prescriptions and definitions on comprehensive income, net income, other comprehensive income and reclassification adjustment, then clarifies the difference of income calculation structures under the Asset-and-Liability View. As the result of this examination, the recycling in the IFRS transfers revenue and expenses from the other comprehensive income statement to the statement of profit and loss, but the recycling in J-GAAP transfers the accumulated other comprehensive income items in the net assets section in the balance sheet to the income statement. Finally, this paper shows the meanings of reclassification entry which is required in J-GAAP but not required in IFRS.

Keywords: Recycling (Reclassification Adjustment), IFRS, J-GAAP, Comprehensive Income, Net Income, Other Comprehensive Income (OCI), Asset-and-Liability View, Income Calculation Structure

* 本稿は、科学研究費（基盤研究(C)）「ROEを利用したリスクアベタイト（損失許容限度）指標の研究」の研究成果の一部である。

1 はじめに

本稿の目的は、次の2つを示すことである。

① 国際会計基準審議会と日本の企業会計基準委員会がそれぞれ考えている利益のリサイクリング (recycling)¹, すなわち組替調整 (reclassification adjustment)²の相違

② 両者の相違に基づく計算構造の相違

これらの目的を設定したのは、岡田(2021)での考察と関わる。岡田(2021)では、日本の会社法会計において、個別財務諸表における「評価・換算差額等」が、株主相互間および株主・債権者間のそれぞれにおける将来の損失負担の機能を通じて会計の利害調整機能が制度化されていることを示した。このことは、損失の発生が見込まれる時に、評価・換算差額等に計上されている評価益のリサイクリングによって損失の回避（あるいはその減少）を可能とする仕組みが制度化されていることを意味している。

しかし、このリサイクリングの手続きが、国際財務報告基準と日本の会計基準とでは、相違しているように思われるのである。そこで、①について、

1 IASBが、2018年に公表した“Conceptual Framework for Financial Reporting”によると、「その他の包括利益に含めた収益及び費用の項目」の「純損益計算書への振り替え」は、「リサイクリング」と呼ばれることもある」と述べている (IASB (2018) par.BC7.26)。このことから、本稿では、リサイクリングと組替調整という用語を互換的に利用している。

2 石川 (2014) では、貸借対照表の変容 (収支計算型貸借対照表 (伝統型) から実態開示型貸借対照表 (現代型) への変容) と損益計算書における純利益計算との矛盾を、OCIとリサイクリングで解決していると述べている (pp.49-57)。

また、実現利益の重視が、実現利益 (=純利益) と包括利益という二つの利益をもたらす根拠としている文献もある。例えば、山田 (2003) では、リサイクリングの実施は「実現利益を重視していることを意味している」(p.154) と述べている。また、鈴木・藪下 (2008) でも、「包括利益算定におけるリサイクルの問題は、実現利益の表示と関連させ議論がなされるべきものであると考えられる」(p.45) と述べている。

以下の基準や概念フレームワークの規定や定義を整理する³。

- IAS第1号「財務諸表の表示」(Presentation of Financial Statements：以下IAS第1号と略)および国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board：IASB)が2018年に公表した“Conceptual Framework for Financial Reporting”(以下、引用を除いて2018概念フレームワークと略)。本稿において、これらを総称するときは、IFRS会計基準という。
- 日本の企業会計基準委員会が公表した「討議資料財務会計の概念フレームワーク」(以下、討議資料と略)。なお、企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」(以下、包括利益基準と略)も検討対象とすべきであるが、個別財務諸表を取り上げる方が、日本の会計におけるリサイクルリングの特徴が現れると考え、本稿では、関連する範囲で言及することにとどめる。

ここで整理した規定や定義等に基づいて、②において本稿の目的として示したそれぞれの計算構造を、資産負債アプローチを前提に検討する⁴。

本稿における検討の順序は、以下の通りである。

第2節では、IFRS会計基準における包括利益、その他の包括利益(以下、引用を除いてOCIと略)、純利益、収益、費用、組替調整の定義に基づいて、リサイクルリングの特徴を述べる。

3 日本の会社法会計に基づくリサイクルリングを課題とするのであれば、日本の企業会計基準委員会の会計基準や討議資料だけを対象とすれば良いとも思われるが、IFRSとのエンドースメントが進められていること、また任意とは言ってもIFRSを適用する日本企業も増えていることから、IASBが公表した概念フレームワークや会計基準についても検討する。

4 広瀬(2014)によると、資産負債アプローチや収益費用アプローチは、もともとは利益計算の方法として説明されていたが、会計の見方や考え方に対するアプローチとして理解した方がよいとし、水槽の例に基づいてストックの価値計算(財産法)を資産負債アプローチとしている(pp.40-45)。このような見方の変化があるが、本稿では損益計算と関連付けて検討をする。

第3節では、第2節と同様に、日本の討議資料における定義に基づいて、リサイクリングの特徴について述べる。

第4節では、第2節及び第3節で示したIFRS会計基準および日本の討議資料の特徴に基づいて、IFRS会計基準及び討議資料における計算構造を示す。

第5節では、これらの相違から導いたリサイクリングの特徴を示すとともに、それぞれの特徴を仕訳の観点から検討する。

2 IFRS会計基準

(1) IAS第1号

IAS第1号では、純利益（純損益）、包括利益、OCIについて、それぞれ定義されている（par.7）⁵。以下、定義されている順番で引用をする。

「その他の包括利益とは、他のIFRSが要求又は許容するところにより純損益に認識されない収益及び費用（組替調整額を含む）をいう。」

「純損益とは、収益から費用を控除した合計額（その他の包括利益の内訳項目を除く）をいう。」

「包括利益合計とは、所有者としての立場での所有者との取引による資本の変動以外の取引又は事象によるある期間における資本の変動をいう。」

包括利益合計は、「純損益」及び「その他の包括利益」のすべての内訳項目からなる。」

さらに、IAS第1号par.7では、組替調整を、次のように定義している。

5 杉山（2019）では、IAS第1号と2018概念フレームワークにおけるOCIの記述の相違を指摘している。すなわち、「IAS1では、（中略）、財務業績の開示の観点からは、純損益とOCIはともに重要な情報として位置づけられていると解される。これに対して、概念フレームワーク2018では、あくまで純損益が財務業績の主要な情報源であり、OCIはごく例外的に生じる項目として位置づけられる。」（p.161）。

「組替調整額とは、当期又は過去の期間においてその他の包括利益で認識され、当期において純損益に組み替えられた金額をいう」

(2) 2018概念フレームワーク

IAS第1号と同様、2018概念フレームワークでも、財務諸表の構成要素の定義が示されているが、利益の定義が示されていない⁶。しかし、収益と費用については、次のように定義されている。

「収益とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少のうち、持分請求権の保有者からの拠出に係るものを除いたものである。」(IASB (2018) par.4.68)

「費用とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加のうち、持分請求権の保有者への分配に係るものを除いたものである。」(IASB (2018) par.4.69)

持分については、次のように定義されている。

「持分とは、企業のすべての負債を控除した後の資産に対するの残余持分である。」(IASB (2018) par.4.63)

このように定義された収益と費用は、2018概念フレームワークでは、純損益計算書 (Statement of Profit or Loss) またはOCIのいずれかに分類されて含まれる (IASB (2018) par.7.15) としている。これらのうち、「純損益計算書は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるため、原則的に、すべての収益及び費用は純損益計算書に含まれる」(par.7.17)、さらに、「歴史的原価による測定基礎において生じる収益及び費用 (中略) は、純損益計算書に含まれる」(par.7.18) と述べている。つまり、2018概念フ

6 この点について、「…当審議会は、純損益に含められるすべての項目が共有しているがその他の包括利益に含めることが最も適切な項目には共有されていない単一の又は少数の特性はないと結論を下した。したがって、当審議会は、純損益又はその他の包括利益についての堅牢な概念的な定義を作り出すことは可能ではないと結論をくだした。」(IASB (2018) par.BC7.17) と述べている。

レームワークでは、全ての収益と費用は純損益計算書に記載されるのが原則であり、収益と費用をOCIにすることは例外的なこととしているのである（BC7.24）。

そして、これらを踏まえて、組替調整について次のように述べている（IASB（2018） par.7.19）。

「原則として、ある期間にその他の包括利益に含められた収益及び費用は、将来の期間において、その他の包括利益から純損益計算書に振り替えられる。その将来の期間とは、そうすることにより、純損益計算書が目的適合性のいっそう高い情報を提供することとなる時点、又は企業の当該将来期間の財務業績のより忠実な表現を提供することとなる時点である。しかし、例えば、振替がそのような結果を生じる期間や振り替えるべき金額を特定するための明確な基礎がない場合には、当審議会は、基準を開発する際に、その他の包括利益に含めた収益及び費用をその後には振り替えないことを決定する可能性がある。」

つまり、2018概念フレームワークでは、例外はあるものの、OCIに計上された収益と費用のすべてが純損益計算書にリサイクリングされるべきとしている⁷。

(3) 小括

IFRS会計基準では、収益と費用を、純損益計算書と包括利益計算書のいずれかに分類することを前提とした定義になっていることが分かる。また、包括利益合計の内訳として、純損益とOCIを位置付けている。このことから、これらの関係を、式(1)のように表すことができる。

⁷ 岡田（2008）やOkada（2008）では、リサイクリングにより、全体利益の期間配分に二つのパターンが並存することを示した。しかし、このように、リサイクリングされない項目が生じるため、岩崎（2019b）は、リサイクリングされない項目の存在により、「全体利益計算を想定した場合、純利益の総額と純キャッシュ・フローの合計額が一致しなくなる。」（p.182）と指摘している。

$$\text{包括利益合計} = \text{純損益} + \text{OCI} \dots\dots\dots (1)$$

式(1)から、IFRS会計基準では、包括利益が純損益とOCIとに分けて考えられていることが分かる。また、全ての収益と費用が、本来、純損益と関わるものとされているが、純損益にかかわらないものが、OCIになると位置づけられている⁸。これらのことから、純損益とOCIとは、いずれも収益と費用を内容とする点で共通しているので、このことに基づくリサイクリングは、OCIを構成する収益と費用を、純損益を構成する収益と費用へ振り替えているものと理解することができる。つまり、ここでのリサイクリングは、いわゆる収益費用という共通の性格をもっている項目の間で行われるものといえることができるであろう。

3 討議資料

(1) 討議資料における定義

前節で見たIASBの2018概念フレームワークでは、包括利益や純利益の定義は見られなかった。これに対して、日本の討議資料では、包括利益や純利益を次のように定義している。

「包括利益とは、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をいう。」(ASBJ (2006) 第3章 par.8)

「純利益とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額（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る部分を除く。）のうち、その

⁸ 杉山（2019）では、形式的には純損益とOCIとの二元開示ではあるが、純損益は限りなく包括利益に近似した概念であると述べている（p.163）。

期間中にリスクから解放された成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう。純利益は、純資産のうちもっぱら株主資本だけを増減させる。」(ASBJ (2006) 第3章par.9)

さらに、以下に示すように、純利益の計算について述べたうえで、その計算要素としての収益と費用を定義している。

「純利益は、収益から費用を控除した後、少数株主損益を控除して求められる。」(ASBJ (2006) 第3章par.11)

「収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。」(ASBJ (2006) 第3章par.13)

「費用とは、純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。」(ASBJ (2006) 第3章par.15)

包括利益と純利益の関係については、次のように述べている。

「包括利益のうち、(1)投資のリスクから解放されていない部分を除き、(2)過年度に計上された包括利益のうち期中に投資のリスクから解放された部分を加え、(3)少数株主損益を控除すると、純利益が求められる。」

(ASBJ (2006) 第3章par.12)

討議資料では、(1)から(3)のうち、(2)の部分をリサイクリングとしている (ASBJ (2006) 第3章注10)。

(2) 包括利益基準

参考までに、包括利益基準を見ると、包括利益とその他の包括利益は次のように定義されている (pars.4-5)。

「包括利益」とは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう。当該企業の純資産に対する持分所有

者には、当該企業の株主のほか当該企業の発行する新株予約権の所有者が含まれ、連結財務諸表においては、当該企業の子会社の非支配株主も含まれる。」

「その他の包括利益」とは、包括利益のうち当期純利益に含まれない部分をいう。連結財務諸表におけるその他の包括利益には、親会社株主に係る部分と非支配株主に係る部分が含まれる。」

また、組替調整については、次のように述べられている(par.9)。これは、国際的な会計基準とのコンバージェンスを図るためであるとされている(par.30)。

「当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分は、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記する。」

(3) 小括

日本の討議資料においては、包括利益は純資産の変動を内容としているが、純利益は株主資本を変動させる部分に限定されている。そして、これに関連して、収益と費用は、純利益または少数株主損益を増減させる項目に限定されている。つまり、収益と費用は、OCIの増減に関わる部分とは関係づけられていないことになる⁹。換言すれば、OCIに属する項目は、包括利益のうち、純利益としてその発生原因を説明する対象とはされずに、貸借対照表の純資産の部に「評価換算差額等」または「その他の包括利益累計額」として残された部分である。つまり、討議資料におけるOCIは、IFRS会計基準とは異なり、収益や費用を内容としているものとはされてはいない。

したがって、討議資料を前提にすると、リサイクリングは、純資産の部において「評価・換算差額等」の項目としてその原因を説明する対象とはされ

9 秋葉(2018) p.58, p.107

ていなかったOCIを、損益計算書における純利益として原因を説明する対象とするための手続きと言えるであろう。つまり、貸借対照表の純資産の部に表示されていたOCIのうち、当期の純利益として原因を説明する部分を損益計算書に振替えているのではないかと考えられるのである¹⁰。

4 二つの計算構造

本稿第2節および第3節で示したIFRS会計基準と討議資料とでは、以下のような共通点がある。

- ・ 包括利益については、資本または純資産の変動（所有者との直接的取引を除いた部分）とされている点
- ・ OCIについては、包括利益のうち純損益とされなかった部分という点
しかし、OCIの内容について、次の点で相違がみられる。
- ・ IFRS会計基準では、OCIの内容を収益と費用としている点
- ・ 討議資料では、OCIを収益や費用とは関係づけていない点

そこで、これらを踏まえて、それぞれの計算構造を、資産負債アプローチの観点から検討してみる¹¹。

IFRS会計基準の損益計算については、IASB（2018）で利益の定義が示

10 誤解を恐れずにいえば、IFRS会計基準は、フロー項目とフロー項目との間におけるリサイクリングであるといえるのに対して、日本は、ストック項目からフロー項目へのリサイクリングといえることができるであろう。

なお、矢部（2013）では、リサイクリングについて、フロー項目としての純利益への計上にあたり、フロー項目としてのOCIから金額を控除する方法と、ストックとしての純資産の金額をフロー項目としての純利益に振り替える方法の二つがあることを指摘している（p.30）。これになぞらえるなら、IFRS会計基準は前者、日本は後者に該当するといえるであろう。

11 秋葉（2018）では、資産負債アプローチを、FASB（1976）での議論の他、IASB（2018）における財務諸表の構成要素のレベル、認識のレベル、測定のレベルに分けて整理している（pp.99-104）。

されていないことから、純資産の純増減に基づく損益計算ではないようにも見える。しかし、山田（2017）では、IAS第1号における包括利益合計が、収益や費用を用いずに定義されていることから、資産負債アプローチによるものとしている（p.21）¹²。また、IASB（2018）では、資本維持について「利益が測定される評価の基準を提供することになるので、資本の概念と利益の概念との連繫をもたらす」（par.8.4）と述べていることも、貸借対照表における損益計算と関わっていると言えるであろう。

同様に、日本の討議資料でも、資産負債アプローチを採用しているとは明確に述べているわけではない。しかし、「資産と負債に独立した定義を与え、そこから純資産と包括利益の定義を与える」（ASBJ（2006）第3章序文）と述べているので、資産負債アプローチに近い考えを採用していると言ってよいであろう¹³。

資産負債アプローチにおける損益計算の構造について、岡田（2003）では、貸借対照表で損益（包括利益）が計算され、その利益の発生原因を損益計算書において収益と費用で説明する関係であることを示した。しかし、この枠組みの下では、損益計算書は、每期計算される包括利益の原因のすべてを説明する必然性はない。つまり、損益計算書で原因を説明する損益の範囲とタイミングは、制度の目的に応じて決めることができることになる¹⁴。このことが、包括利益と純利益の差を生み出すのであり、この結果、リサイクリン

12 山田他（2019）では、収益と費用を資産と負債の変動から定義していることに、資産負債アプローチの根拠を求めている（p.16, p.53）。同様の見解は、岩崎（2019 a） pp.104-107でも見られる。損益は、純資産の純増減に基づくものであるが、純資産を構成する資産と負債の変動を内容とする収益と費用に基づく損益も純資産の純増減を内容とするものになっていると言える。

13 藤井（2011）は、ASBJ（2006）のこの言明部分に、FASBの「概念フレームワークにおける資産負債アプローチの機能を定義の領域に限定するこうしたFASBの当初の立場」を見出すことができる（p.24）と述べている。

14 岡田（2016）では、2010年のIFRSから公表された概念フレームワークに沿って、技術的な計算構造の側面の制度化についてのべた。

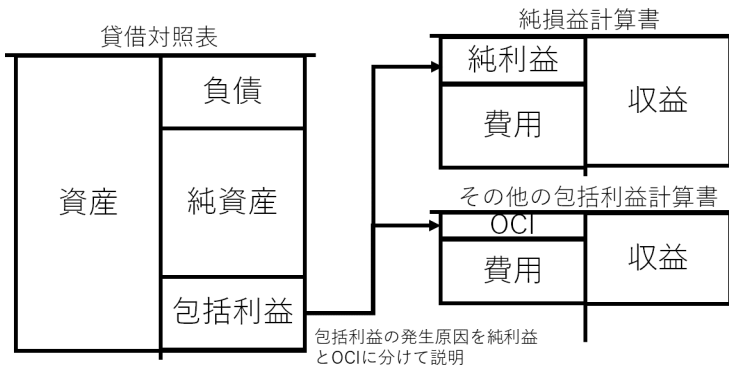
グが生じる可能性があるといえる¹⁵。

(1) IFRS会計基準における計算構造

第2節で述べたように、2018概念フレームワークでは、包括利益（あるいは包括利益合計）や純利益は定義されていないが、IAS第1号から、包括利益合計は資本の純増減であり、純利益もOCIも収益と費用を内容としていることがわかる。

つまりIFRS会計基準においては、貸借対照表において資本の純増減に基づいて包括利益合計を計算し、その発生原因たる収益と費用を、純損益計算書とその他の包括利益計算書に分けて、それぞれの発生原因を説明する関係になっているといえるだろう¹⁶。この包括利益を、純損益とOCIに分けるの

図1 IFRS会計基準の計算構造



出典：筆者作成

15 ただし、ここで述べたリサイクリングの計算構造的根拠は、リサイクリングが会計実務で生じる可能性を示すだけであり、リサイクリングをしなければならないという意味ではない。

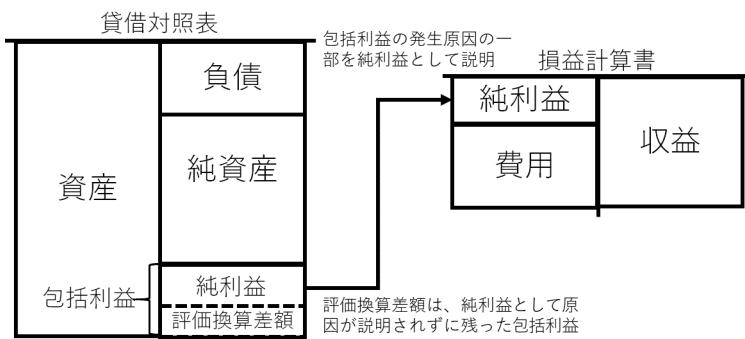
16 岡田（2005）では、1989年に当時の国際会計基準委員会（IASB）から公表された概念フレームワークを対象として、そこにおける仕訳を資産負債の増減とその増

は、本稿第2節の式(1)が包括利益の内訳として、純損益とOCIを位置付けていることからわかるであろう。図1はこの関係を示したものである。

(2) 討議資料における計算構造

第3節で示したように、討議資料（さらに包括利益基準）では、純資産の純増減として、包括利益が算定されている。しかし、収益と費用は、純利益および少数株主持分にのみかかわるものとして定義されており、OCIに関するものとはされていない。このことから、貸借対照表で算定された包括利益のうち、純損益にかかわる部分の発生原因を説明するものとして収益と費用を用いた損益計算書があり、OCIに関する部分は、そのまま貸借対照表に残って表示されていると考えることができる。これを示すと図2のようになる¹⁷。

図2 日本基準の計算構造



出典：筆者作成

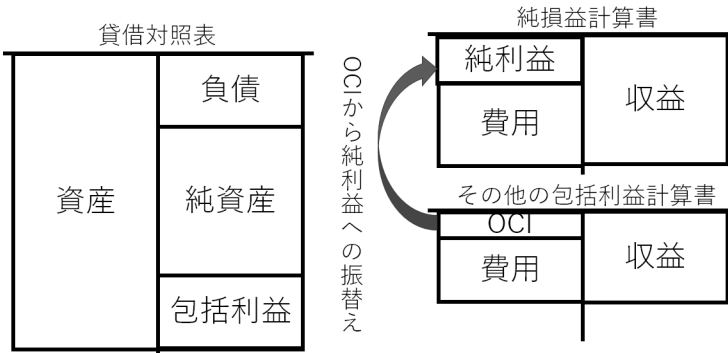
減の原因を表示したものととらえている点で、FASB (1976) における資産負債アプローチと共通性を見出す方法で、その資産負債アプローチ的な側面を検討した。本稿は、損益計算の観点からこの点について再度検討するものである。

17 現在の連結財務諸表における包括利益計算書では、純損益に「その他の包括利益累計額」の構成項目の期中の純増減額を加減した合計額を表示するものとされている。

5 リサイクリングの仕訳

第4節に基づいて、IFRS会計基準と討議資料におけるリサイクリングの関係を示すと、図3及び図4のようになる。

図3 IFRSにおけるリサイクル

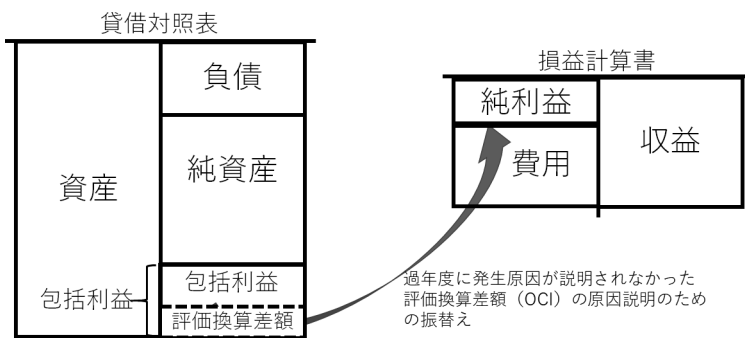


出典：筆者作成

IFRS会計基準におけるリサイクリングは、本稿第2節でも示したように、収益と費用という共通の性格を持った項目を、将来の期間において、その他の包括利益計算書から純損益計算書へ振替えるものである。ここで将来の期間とは、振り替えることによって、純損益計算書の目的適合性のより高い情報を提供する場合や将来の財務業績のより忠実な表現を提供する時期とされている（IASB (2018) par.7.19）。つまり、利益の性格の変容を表わすための振替えといえるであろう。

る（第18項）。つまり、貸借対照表で算定された包括利益から純利益に関連する部分を控除した後に残った金額の期中の増減額を加減して表示している。この点で、IFRS会計基準と同じということもできるが、OCIの内容を収益や費用とはしていない点で異なっている。

図4 日本基準におけるリサイクル



出典：筆者作成

討議資料の場合、損益計算書において発生原因を説明されなかった貸借対照表上のOCI項目が、しかるべき時期に損益計算書においてその発生原因が説明される対象となる¹⁸。つまり、その発生原因の説明対象となったOCI項目を損益計算書に移すための振替えといえるであろう。そして、このしかるべき時期として、討議資料における「投資のリスクからの解放」があるといえるであろう。

これらの相違を、次の設例の仕訳を通じて考えてみる。

【設例】第1期に1,000で取得した資産の第1期末と売却時の金額が、表1のとおりあったとする。なお、税効果については、考慮していない。

表1 ある資産の価額

第1期 (取得時)	第1期末	第2期 (売却)
1,000	1,400	1,500

18 岡田 (2009) では、この結果算定された純利益が純資産の部の繰越利益剰余金に計上されるので、ASBJ (2006) のリサイクリングは、純資産の部における振替えとして説明している (pp.6-8)。

(1) IFRS会計基準¹⁹

第1期末	(借) 資産	400	(貸) OCI	400
売却時	(借) 現金・預金	1,500	(貸) 収益	1,500
	費用	1,000	資産	1,000
	OCI	400	資産	400

第1期末の仕訳は、資産の増価をOCIとして表示したものである。

売却時の仕訳は、当該資産の売却価額とその取得原価の差額の500を純利益として計上する一方で、第1期末のOCIを減額している。

IFRS会計基準におけるリサイクリングをするためには、第1期末に時価評価により金額が修正されているにも関わらず、次のような手続きを取っていることになる。

- ①当該資産の第1期末の残高に含まれる取得原価を取り出して、売却価額と比較することにより、純利益を計算
- ②上記①の手続きで算定された当該資産の残高（OCIに相当する400）の追加的な減額と第1期末のOCIの減額

(2) 討議資料

第1期末	(借) 資産	400	(貸) OCI	400
第2期首	(借) OCI	400	(貸) 資産	400
売却時	(借) 現金預金	1,500	(貸) 資産	1,000
			売却益	500

第1期末の仕訳はIFRS会計基準と同じである。しかし、日本では、翌期首に再振替仕訳をすることにより、当該資産の金額を取得原価に戻している。このため、売却時には、この取得原価と売却価額と比較し、純利益を計

19 仕訳については、秋葉（2018）p.116を参考にした。なお、秋葉（2018）では、一組の財務諸表において、包括利益と純利益を示すために、二つの利益のずれをOCIとしたうえでリサイクリングが必要となると述べている（p.116）。

算することが可能となっている。

結 び

本稿では、IFRS会計基準と討議資料における包括利益、純利益の定義やリサイクルリングに関する規定とそれに基づく計算構造を示した。この結果、一口にリサイクルリングと言っても、次のような相違がみられることがわかる。

IFRS会計基準では、収益と費用という共通の性格、すなわち貸借対照表で算定された損益の原因という点で共通の性格を有した項目間での振替えとなっている

これに対して、日本の討議資料では、貸借対照表で算定された利益のうち、その原因が説明されなかった項目を原因説明の対象とされる項目にすることを示した。

そして、これらに基づき、リサイクルリングの仕訳を示した。

この結果、日本において示される再振替仕訳は、貸借対照表に表示されているOCIを、損益計算書に計上する準備をする性格を有していると言える。逆にいえば、再振替仕訳によって、年度末に計上されたOCIとしての性格を、毎期首にはいったん取り消していることになる。

これに対して、IFRS会計基準では、OCIは、収益と費用としての性格を持っていると考えられるので、再振替仕訳を通じて損益計算書に計上するための準備の必要がない。その代わりに、時価評価により未実現利益を含んだ資産が売却され純利益が確定したとき、収益額から当該資産の取得原価を控除して純利益を算定した後、時価評価により増額（減額）したOCIと資産の評価差額を相殺しているのである。しかし、このことから、リサイクルリングをするために、過去に累積してきたOCIの金額を反映した資産の帳簿価額から取得原価を抜き出して純利益を計算し、その後、OCI部分だけ減額す

るという2段階の作業が行われることになる。しかし、減少した資産の帳簿価額を2分割することの意味の検討が課題として残されているように思われる。逆に、日本の会計基準にみられるような再振替仕訳は、IFRS会計基準とは異なり、帳簿価額を2分割することを避けるための手続きということになるであろう。

参考文献

- 秋葉賢一（2018）『エッセンシャルIFRS』（第6版）中央経済社
- 石川純治（2014）『揺れる現代会計－ハイブリッド構造とその矛盾』日本評論社
- 岩崎勇（2019a）『IFRSの概念フレームワーク』税務経理協会
- 岩崎勇（2019b）「資本及び資本維持の概念」, 岩崎勇編著『IASBの概念フレームワーク』税務経理協会第11章所収
- 岡田裕正（2003）「資産負債アプローチの計算構造」『経済学研究』（九州大学）第69巻第3・4号
- 岡田裕正（2005）「IASB概念フレームワークにおける資産負債アプローチ」『企業会計』第57巻第5号
- 岡田裕正（2008）「包括利益と純利益」藤田昌也編著『会計利潤のトポロジー』第2章所収, 同文館出版
- 岡田裕正（2009）「包括利益と純利益の並存－ASBJ討議資料との関連で－」『会計理論学会年報』（会計理論学会）No.23巻
- 岡田裕正（2016）「会計基準の標準化の下での会計の多様化の可能性－IASB概念フレームワークを対象として－」『会計理論学会年報』（会計理論学会）No.30巻
- 岡田裕正（2021）「評価・換算差額等とリスクシェアリング」『會計』第199巻第3号
- 企業会計基準委員会（ASBJ）（2006）「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」
- 杉山晶子（2018）「表示と開示」, 岩崎勇編著『IASBの概念フレームワーク』税務経理協会, 第10章所収
- 鈴木基史・薮下保弘（2008）「包括利益の特質とリサイクルの意義に関する検討」『富大経済論集』第54巻第1号
- 広瀬義州（2014）『新版IFRS財務会計入門』中央経済社
- 藤井秀樹（2011）「FASB/IASB改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第204巻第1号
- 矢野孝太郎「その他の包括利益」のリサイクリングの会計計算構造」『大阪商業大学論集』第8巻第3号

- 山田辰巳 (2017) 『的確な実務判断を可能とする IFRS の本質 (第 I 巻)』 税務経理協会
- 山田辰巳・あずさ監査法人 (2019) 『論点で学ぶ国際財務報告基準 (IFRS)』 新世社
- 山田康裕 (2003) 「業績報告の展開と利益のリサイクル」『彦根論叢』第340・341号
- Financial Accounting Standards Board (1976) *FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurements*, 津守常弘監訳 (1998) 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』 中央経済社
- International Accounting Standards Board (2018) *IASNo.1 Presentation of Financial Statements*. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳『2019 IFRS 基準〈注釈付き〉 Part A』 中央経済社, 2019年
- International Accounting Standards Board (IASB) (2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳『2019 IFRS 基準〈注釈付き〉 Part A』 及び『同 Part C』 中央経済社, 2019年
- Okada.H (2008) “The Asset-and-Liability View and the Income Concepts in Japan” *Malaysian Accounting Review*, Vol.7No.1