

プロジェクト ASAF 対応

項目 包括利益計算書における表示 ― 純損益とその他の包括利益

本資料の目的

1. 第 1 回 ASAF 対応専門委員会では、「包括利益計算書における表示―純損益とその他の包括利益」について、2013 年 4 月 IASB ボード会議の暫定決定ベースでご審議いただいた。
2. 本資料は、7 月 18 日に IASB から公表されたディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し（以下「DP」という。）での実際の提案を情報提供することを目的とする。
3. 主な変更点は、13 項で掲げる DP のアプローチ 1 とアプローチ 2A、2B の順序が前回と入れ替わっていること、アプローチ 2B について OCI に適格とされる「一時的な再測定」の内容が明確となったことなどがある。

IASB の現行概念 FW における定め

4. 現在の概念 FW では、当期純利益及び包括利益は、財務諸表の「構成要素」に含まれていない。
5. 現在の概念 FW には、財政状態計算書及び包括利益計算書の表示について、言及がない。

(参考：現行概念 FW における財務諸表の構成要素)

6. 財政状態計算書における構成要素は、「資産」、「負債」、「資本」である。(4.2)
7. 包括利益計算書における構成要素は、「収益」、「費用」である。(4.2)

(資産の定義)

8. 資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。(4.4)

(負債の定義)

9. 負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるものをいう。(4.4)

(資本(Equity)の定義)

10. 資本とは、企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分である。(4. 4)
- (収益の定義)
11. 収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、資本参加者からの出資に関連するもの以外の資本の増加を生じさせるものをいう。(4. 25)
- (費用の定義)
12. 費用とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生の形をとる経済的便益の減少であり、資本参加者への分配に関連するもの以外の資本の減少を生じさせるものをいう。(4. 25)

DP で提案されるアプローチ

13. DP のセクション 8「包括利益計算書における表示—純損益とその他の包括利益」では、純損益とリサイクリングに関して、次のアプローチが検討されている。

- アプローチ 1：リサイクリングを禁止

収益及び費用の項目は純損益及び OCI を表示する計算書に一度だけ認識すべきであり、したがって、リサイクルすべきではない。(8. 29 項)

リサイクリングを伴わない純損益に係る合計又は小計は、基本財務諸表における他の合計又は小計と概念的に異ならず、したがって、アプローチ 1 は、概念フレームワークが純損益の記述や定義をする必要はないことを示唆する。(8. 30 項)

- 純損益とリサイクリングの概念を維持するアプローチ

純損益の表示を合計又は小計として要求し、収益又は費用の一部の項目がリサイクルされる結果となるか又はそうなる可能性がある。(8. 34 項)

これには、次の 2 つのアプローチがある。

- ✓ アプローチ 2A：OCI に対する狭いアプローチ (8. 40～8. 78 項)

2 種類の項目（橋渡し項目、ミスマッチのある再測定）が OCI に適格となる。OCI に表示されるすべての項目は、その後のどこかの時点で純損益にリサイクルされる。

- ✓ アプローチ 2B：OCI に対する広いアプローチ (8. 79～8. 94 項)

3 種類の項目（橋渡し項目、ミスマッチのある再測定、一時的な再測定）が OCI に適格となる。OCI に表示される項目が、純損益にリサイクルされるのは、リサイクルが目的適合性のある情報をもたらす場合に限られる。

14. IASB は、純損益とリサイクリングの概念を維持するアプローチを予備的見解とするが、アプローチ 2A とアプローチ 2B の間での選好は示していない。(8.28 項)

15. OCI での表示に適格となる項目として検討されている 3 項目は以下のとおり。

(1) 橋渡し項目 (Bridging items)

資産又は負債を再測定する場合で、財政状態計算書で使用する測定と異なる測定を純損益の情報の基礎とすることが目的適合性のある情報を提供すると IASB が判断する場合に、橋渡し項目は生じる。2 つの測定値の間の差異の変動を橋渡し項目として OCI に表示することになる。(8.55～8.56 項、8.58～8.60 項)

橋渡し項目の一例は、一部の負債性金融商品を財政状態計算書では公正価値で測定するが、純損益では償却原価で測定するという IASB の提案である。(8.57 項)

橋渡し項目に該当する OCI の金額は、純損益に表示する測定基礎の自動的な結果として、純損益へリサイクルされる。(8.61 項)

(2) ミスマッチのある再測定 (Mismatched remeasurements)

ミスマッチのある再測定が生じるのは、収益又は費用の項目が、資産、負債又は過去の若しくは予定された取引の結び付いた集合体の一部の影響だけを表すことで、結び付いた集合体を非常に不完全にしか表現しないために、企業が当期に自らの資源に対して得たリターンに関して目的適合性の乏しい情報しか提供しない場合である。(8.62 項)

ミスマッチのある再測定の一例は、デリバティブを予定取引のヘッジに使用する場合で、ヘッジが有効で、IFRS に従ってヘッジ会計に適格な範囲におけるデリバティブの再測定に関して生じる利得又は損失である。(8.63 項)

再測定のミスマッチに関連する OCI の金額は、結び付きのある取引から生じる収益及び費用と一緒に表示できる時点で、純損益へリサイクルすることになる。(8.65 項)

(3) 一時的な再測定 (transitory remeasurements)

次の特徴のすべてを有している場合には、OCI に認識することを IASB は検討すべきことを提案している。(8.88 項)

- (a) 資産の実現又は負債の決済が長期間にわたり行われる。
- (b) 当期の再測定が、資産又は負債の保有期間にわたり、すべて元に戻るか又は著しく変動する (いずれかの方向に) 可能性が高い。
- (c) 当期の再測定の全部又は一部を OCI に認識することにより、企業が自らの経済的資源に対して得たリターンの主要な指標として純損益の目的適合性と理解可能性が高まる。

一時的な再測定には、例えば、確定給付資産又は負債の純額の再測定が該当する

としている。(8.90 項)

一時的な再測定がリサイクルされるのは、リサイクリング調整によるコストと複雑性を正当化するのに十分な目的適合性のある情報を提供する場合だけであり、IASB は、具体的な種類の一時的な再測定を扱う基準において、リサイクリングの必要性や時点を決定する。(8.91 項)

アプローチ 2A での原則の適用

16. アプローチ 2A の下では、前述のとおり、橋渡し項目及びミスマッチのある再測定が OCI に適格とされる。OCI の概念について、現在の OCI 項目及び提案されている OCI 項目への適用は以下のとおり。

「橋渡し項目」と「ミスマッチのある再測定」の概念の現在の及び提案されている OCI 項目への適用 (DP 表 8.2)

IFRS 又は IFRS 案	認識される資産 又は負債	OCI 項目	橋渡し項目	ミスマッチのある再測定
IFRS 第 9 号 – 2012 年 ED	OCI を通じて公正 価値で測定する 金融資産	割引率の変動	○	×
保険契約 2013 年 ED	保険契約	割引率の変動	○	×
IAS 第 16, 38 号 & IFRS 第 6 号	有形固定資産、無 形資産、探査及び 評価資産	再評価益又は戻 入れ	?	×
IAS 第 19 号	年金—確定給付 資産又は負債の 純額	再測定	?	×
IAS 第 21 号	在外営業活動体 への純投資 (及び ヘッジ)	為替差額	×	○
IFRS 第 9 号 2010 年 ED	キャッシュ・フロ ー・ヘッジ手段	公正価値の変動 の有効部分	×	○
IFRS 第 9 号	純損益を通じて 公正価値で測定 するものに指定	発行者自身の信 用リスクに起因 する公正価値の	×	?

IFRS 又は IFRS 案	認識される資産 又は負債	OCI 項目	橋渡し項目	ミスマッチのある 再測定
	した金融負債	変動		
IFRS 第 9 号	資本性金融商品 に対する指定さ れた投資	公正価値の変動	× *1	×

*1 運用可能な減損モデルが開発されない限り、橋渡し項目にもミスマッチのある再測定にも該当しない可能性が高い。さらに、公正価値は一般に資本性金融商品についての業績の最も目的適合性のある測定値と考えられている（おそらく、一部の戦略的投資を例外として）。

17. 年金に関して、IAS 第 19 号では、確定給付資産及び負債の純額の再測定に関する金額は、OCI に計上されノンリサイクリングとされる。この処理について、DP では、ミスマッチのある再測定でもなく、橋渡し項目でもないため、アプローチ 2A の下で OCI にはあたらないとしている。（8.73 項）

- (1) 認識又は再測定が行われていない関連性のある項目がないため、ミスマッチのある再測定ではない。
- (2) 純損益に認識される累計額は、負債又は資産の有意義で理解可能で明確に記述できる測定値と一致しないため、橋渡し項目ではない。純損益に認識される金額は、各期首に再設定される割引率を用いて決定されるため、この金額の累計額は経緯によってしか説明できない。これは単一の割引率により克服可能だが、相当の追跡作業と運用上の複雑性等を生じ、これにより生じる情報が財務諸表利用者にとって目的適合性があることが明白ではない。

確定給付資産及び負債の純額の再測定の取扱い方法として、以下が挙げられる。
(8.74 項)

- ① 橋渡し項目として扱えるように、(2)に掲げた運用上の割引率の問題に対処する。
- ② 橋渡し項目、ミスマッチのある再測定に該当しないことを認めるが、それでも OCI の使用を要求する。
- ③ 確定給付資産又は負債の純額の再測定を、純損益の中の独立の表示科目として認識し表示する。

アプローチ 2B での原則の適用

18. アプローチ 2B の下では、前述のとおり、橋渡し項目、ミスマッチのある再測定、一時的な再測定の 3 項目が OCI に適格とされる。OCI の概念について、現在の OCI 項目及び提案されている OCI 項目への適用は以下のとおり。

OCI 項目の現在の取扱い及び提案されている取扱いへのアプローチ 2B の適用 (DP 表 8.3)

IFRS 又は IFRS 案	認識される資産 又は負債	OCI 項目	アプローチ 2B を用いた OCI 項目か	OCI 処理の根拠(現 在の又は提案され ている IFRS に基づ く)
IFRS 第 9 号 – 2012 年 ED	OCI を通じて公正 価値で測定する 金融資産	割引率の変動	○	橋渡し項目
保険契約 2013 年 ED	保険契約	割引率の変動	○	橋渡し項目
IAS 第 16, 38 号 & IFRS 第 6 号	有形固定資産、無 形資産、探査及び 評価資産	再評価益又は戻 入れ	○	一時的な再測定
IAS 第 19 号	年金—確定給付 資産又は負債の 純額	再測定	○	一時的な再測定
IAS 第 21 号	在外営業活動体 への純投資 (及び ヘッジ)	為替差額	○	ミスマッチのあ る再測定
IFRS 第 9 号 2010 年 ED	キャッシュ・フロ ー・ヘッジ手段	公正価値の変動 の有効部分	○	ミスマッチのあ る再測定
IFRS 第 9 号	純損益を通じて 公正価値で測定 するものに指定 した金融負債	発行者自身の信 用リスクに起因 する公正価値の 変動	○	一時的な再測定
IFRS 第 9 号	資本性金融商品 に対する指定さ れた投資	公正価値の変動	○	一時的な再測定

ディスカッション・ポイント

- DP で提案されている 3 つのアプローチについて、どのアプローチが適切と考えるか。また、その理由は、どのようなものか。

コメント提出者への質問

質問 19

「概念フレームワーク」は、純損益についての合計又は小計を要求すべきだという IASB の予備的見解を 8.19 項から 8.22 項で議論している。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

同意しない場合、IASB が IFRS の開発又は修正を行う際に小計又は合計の純損益を依然として要求することができるようにすべきだと考えるか。

質問 20

「概念フレームワーク」は、過去に OCI に認識した収益及び費用の項目の少なくとも一部をその後において純損益に認識する（すなわち、リサイクルする）ことを許容又は要求すべきだという IASB の予備的見解を 8.23 項から 8.26 項で議論している。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意する場合、OCI に表示したすべての収益の項目を純損益にリサイクルすべきだと考えるか。理由は何か。

同意しない場合、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計をどのように扱うか。

質問 21

本ディスカッション・ペーパーでは、どの項目を OCI に含めることができるのかを記述する 2 つのアプローチを検討している。狭いアプローチ（8.40 項から 8.78 項に記述したアプローチ 2A）と広いアプローチ（8.79 項から 8.94 項に記述したアプローチ 2B）である。これらのアプローチのうちどちらを支持するか。

異なるアプローチを支持する場合には、そのアプローチを記述し、なぜそれが本ディスカッション・ペーパーに記述したアプローチよりも好ましいと考えるのかを説明されたい。

以 上