
プロジェクト ASAF 対応

項目 包括利益計算書における表示の章の進め方

本資料の目的

1. 2014 年 3 月の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議において、ドイツ会計基準設定主体 (ASCG) から、概念フレームワークにおける包括利益計算書における表示の章の進め方に関するペーパー (以下「本ペーパー」という。) が作成、提出されている。
2. 本ペーパーは、IASB より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「概念 DP」という。) に対して ASAF メンバーから寄せられたコメント等¹を踏まえ、「包括利益計算書における表示の章の進め方」に関して、ASCG が作成したもので、主な検討事項が整理されている。
3. 本資料は、ASAF 会議における意見発信のあり方について検討を行うため、本ペーパーの概要を整理するとともに、ASAF 会議における発言案について記載している。

本ペーパーの概要

全体的なコメント

4. 殆どの ASAF メンバーは概念フレームワークの見直しを開始したことを支持していたが、包括利益計算書における表示は、他との関連なしには議論できないという見解が示された。これに関する主なコメントは、次の通り。
 - (1) 目的及び位置づけ：目的及び位置づけに関する次の記載 (「例えば、どのような場合に収益又は費用の項目を OCI に表示できるのかに関するガイダンス案は、IASB が新規 IFRS 又は改訂 IFRS を開発する際にだけ利用することを意図している。」) に対して同意しない者がいた。
 - (2) 構成要素：純損益を構成要素として定義すべきという要請が多く寄せられた。また、リサイクリングについて定義すべきという要請が寄せられた。
 - (3) 測定：次のようなコメントが示された。
 - 損益計算書の観点から測定のあり方について検討することが検討できるのではないか。

¹ 本ペーパー作成にあたっては、ASAF メンバーから寄せられた概念 DP に対するコメント以外にも、FASB Tom Linsmeier 氏から 2014 年 3 月の ASAF 会議に提示された ASAF ペーパー、Hans Hoogervorst 議長によるスピーチ「純損益及び OCI の定義は可能か?」も参照されている。

- 業績報告のあり方が測定のあり方に影響を与えるか、又は、その逆か。
- 測定を検討する際には、財務諸表において再測定がどのように表示されるかについて検討することが必要である。

セクション 8「包括利益計算書における表示—純損益と OCI」に対するコメント

5. セクション 8 について、次のようなコメントが寄せられた。
 - 概念 DP が、財務業績が定義していなかったこと、純損益や OCI に表示すべき項目の性質について明示していなかったことに失望した。
 - 概念 DP は、どのような場合に OCI に表示することによってより目的適合的になるかについて一貫した原則を設定していない。
 - 概念フレームワークは、純損益を合計又は小計として要求すべきであり、その性質や目的について明示すべきである。
 - 純損益、包括利益についてどのように定義しうるかについて、ASBJ からの提案以外にも次のような提案が示された。
 - 純損益の計算書の目的は、当該期間のリターンを報告するために当期における収益と費用を表示するとともに、説明責任と将来のリターンの評価を促進させることである。
 - 純損益と OCI を区分するだけでなく、収益及び費用の一部（component：例えば、営業利益）を識別することを要請した者がいた。
6. 質問 19 において、次のような質問がされていた。

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。
7. 本質問に対しては、次のように様々な見解が示された。
 - 純損益は主要な業績指標として使用されており、純損益は維持すべきである。
 - 純損益についてしっかりとした定義がされるべきである。
 - 会計基準に準拠しない測定値が利用されていることは、現在の業績報告が十分でないことの証左である（但し、これが解決しうるかについては異なる見解が示されていた。）
 - 純損益に表示される項目と OCI に表示される項目との区分は、概念というよ

りも、政治的な性質である。

- 財務業績の表示について統合された理論がないことから、純損益の表示について強い反対が示された。
- 現在の純損益及び包括利益の報告モデルは、営業利益の明確な測定を達成しておらず、破綻している。

8. 質問 20 において、次のような質問がされていた。

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。

9. 本質問に対する主なコメントは、次の通り。

- (1) アプローチ 1（リサイクリングを禁止）については、殆どの回答者が支持していなかった。
- (2) アプローチ 2（純損益の概念及びリサイクリングを維持）については、リサイクリングをすべての場合に要求すべきという見解のほか、一部について許容又は要求すべきという見解も示された。また、リサイクリングの時期や理由について説明を行った者もいた。
- (3) キャッシュ・フロー・ヘッジについては、OCI を一時的な置き場として使用することに反対する者は殆どいなかったが、ヘッジ会計は概念的に不適切であり、フレームワークに記載されるべきでないという者もいた。

10. 質問 21 において、次のような質問がされていた。

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。

11. 本質問に対しては、次のように様々な見解が示された。

- 概念フレームワークで取り扱うべきでない。
- 代替的な区分方法を提案（関係、時期、目的に合致）

- 更なる分析が必要

今後の進め方

12. 概念 DP に対して寄せられたコメントを踏まえ、今後の進め方について、ASCG から次のような提言が示されている。
13. **概念フレームワークで取り扱うべき領域**：概念フレームワークで取り扱うべきと考える領域に関する主な所感は次の通り。
 - (1) 純損益と OCI の区分を維持することについては支持が示されたが、純損益や OCI について定義を行わないこと、当該区分を解決するためのガイダンス案については多くの支持は示されなかった。
 - (2) 業績報告の目的の開発において、2つの異なる目的（当期における営業利益に焦点をあてたものと通期における純損益の累積額に焦点をあてたもの）があるかもしれない。
 - (3) 純損益と OCI について、成果の不確実性から生じる時期の相違であると捉える者もいた。また、財政状態の測定と財務業績の測定から生じるものと捉える者もいた。更に、概念 DP は、資産及び負債の定義及び認識との関係から不確実性を捉えているが、仮に成果の不確実性が収益と費用を峻別する性質である場合、その旨を明示することに意味があるかもしれない。
 - (4) 純損益の報告について明確な目的が説明されない限り、結論を見出すのは難しいと感じられた。
 - (5) 結論を延期すべきというコメントを除いて、すぐに出来る修正や解決策を示唆するコメントはなかった。
 - (6) 業績報告と財政状態計算書における測定の独立性について更に検討していくことは有用かもしれない。
 - (7) 現行の概念フレームワークについては異なる理解がされているため、現行の概念フレームワークへの言及では問題は解決できない。
14. **概念フレームワークで取り扱うべきでない領域**：他の概念フレームワークの他のすべての領域と同様、詳細な説明を試みようとするのではなく、健全な概念の開発に焦点をあてるべきである。
15. **各論点に関する詳細さの程度**：まず解決すべき論点が極めてハイレベルのものであることを踏まえると、各論点についてどの程度の詳細さが適切か否かについて議論することは時期尚早と考えられる。

16. **結論**：包括利益計算書における表示に関する議論を進めていくことには、多くの努力と時間を要するが、これに関する論点を取り扱わない場合、結果的に、基準の整合性が維持できなくなってしまう。

ASAF 会議における発言案

17. ASAF 会議（2014年3月）において、主について発言することを予定している。
- (1) ASCG による分析の通り、ASAF メンバーからのコメントには様々な見解があり、純損益と OCI のあり方について結論を出すことは容易ではない旨には同意する。
- (2) しかし、我々は、一般目的財務報告において有用な財務情報の提供が確保されるためには、主要な財務業績の指標として広く利用されている純損益についてしっかりとした定義を構築することが極めて重要と考えている。このため、我々は、純損益を単なる合計又は小計と捉えずに構成要素とすることを提案しており、IASB が本論点を開示に関する取組みでなく、概念フレームワークに関する取組みの一環として十分に審議し、議論を進めることを強く要望する。
- (3) なお、我々は、2013年12月の ASAF 会議において提出したペーパーを出発点として、財務業績を報告する上で純損益が果たすべき役割について更に進めていきたい。

ディスカッション・ポイント

- ・上記の ASAF 会議における発言案について、ご意見を頂きたい。